

# REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



## ESTUDIOS



Ana M<sup>a</sup> Delgado García y  
Rafael Oliver Cuello

Alejandro García Heredia

Salvador Miranda Calderón

Rosario Pallarés Rodríguez

Gabinete de Estudios AEDAF



Asociación Española de

**Asesores Fiscales**



## Despacho Profesional

**Logic Win Global** | Soluciones de Gestión para el profesional

**Logic Win Global** es la colección de soluciones de software que cubre todas las necesidades de un Despacho Profesional como el tuyo

- Área Laboral
- Área Contable y Financiera
- Área Fiscal
- Área de Gestión
- Área de Comunicaciones

» 902 200 246 | [www.sagelogiccontrol.com](http://www.sagelogiccontrol.com)

**sage**  
*Pasión por el software*

División  
Mediana Empresa

**sage** Logic Control



## ESTUDIOS

### ■ **Proyecto de ley para el acceso electrónico de los ciudadanos a las administraciones públicas: incidencia en el ámbito tributario**

■ **Ana M<sup>a</sup> Delgado García**

Profesora de Derecho Financiero y Tributario  
*Universitat Oberta de Catalunya*

**Rafael Oliver Cuello**

Profesor de Derecho Financiero y Tributario  
*Universitat Pompeu Fabra*

#### ■ **SUMARIO:**

Introducción

1. Finalidad de la norma

2. Aplicación en el ámbito tributario

3. El derecho del ciudadano a relacionarse con las Administraciones públicas por medios electrónicos

4. Otros derechos del ciudadano frente a la Administración electrónica

5. Los registros electrónicos

6. El carácter voluntario u obligatorio del uso de la vía telemática

7. La actuación administrativa automatizada

8. La utilización de software libre

9. Las copias electrónicas

Conclusiones

Bibliografía

## Introducción

El proyecto de Ley para el acceso electrónico de los ciudadanos a las Administraciones públicas (PLAECAP)<sup>1</sup> es una de las iniciativas legislativas más relevantes de esta VIII Legislatura en relación con la modernización de las Administraciones públicas y que viene siendo reclamada por la doctrina y por los sectores implicados desde hace bastante tiempo.

Conviene, pues, analizar la incidencia de este proyecto de ley en el ámbito tributario, realizando un estudio comparado entre sus preceptos y la regulación vigente del uso de las tecnologías informáticas y telemáticas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

El empleo de las tecnologías de la información y la comunicación (TIC) en las relaciones entre el obligado tributario y la Administración, por un lado, facilita al primero el cumplimiento de sus deberes tributarios, pues permiten la mayor efectividad de las labores de información y asistencia de la Administración; y, por otro, facilita también las tareas de control tributario, rentabilizando el ingente volumen de información que obra en poder de la Administración tributaria.

En este contexto, es fundamental la potenciación de los derechos y garantías de los obligados tributarios. Especialmente, cuando los mismos se relacionan con la Administración por medios electrónicos. En estos casos, los riesgos que la utilización de las TIC lleva aparejada deben tener una respuesta clara y contundente por parte del legislador; para neutralizar dichos riesgos e incluso para fomentar y promover su utilización por el mayor número posible de ciudadanos.

Son evidentes las ventajas que, tanto para los obligados tributarios como, fundamentalmente, para la propia Administración, posee la utilización de dichas tecnologías. Pero también es clara, actualmente, la denominada brecha digital, que divide a los ciudadanos entre los que tienen acceso o no a las nuevas tecnologías. En ocasiones, este problema tiene sus orígenes en causas económicas, sociales y educacionales, que sólo se resolverán a medida que la llamada sociedad de la información y del conocimiento se vaya extendiendo a todas las capas sociales. Es, en definitiva, un problema que atañe tanto al sector privado como al público, pero que, en nuestra opinión, es a éste último al que le corresponde liderar la labor de alfabetización digital.

Decíamos que, en ocasiones, el problema posee una marcada vertiente económica, social y educacional. Pero, en muchas otras ocasiones, la escasa o nula utilización de las TIC se debe simplemente a la desconfianza. Desconfianza que tiene su origen en la pretendida vulnerabilidad del soporte electrónico, que se percibe como fácilmente manipulable, la posibilidad de ver atacada la privacidad de los ciudadanos o bien la dificultad misma de uso de tales tecnologías, que a veces requieren de unos conocimientos técnicos excesivos. Pues bien, es aquí donde el legislador, a nuestro juicio, tiene que realizar un esfuerzo para combatir los riesgos que conllevan las nuevas tecnologías, a los que antes nos referíamos,

---

<sup>1</sup> Boletín Oficial de las Cortes Generales nº 116-I, serie A, de 15 de diciembre de 2006.

pues existen respuestas tanto técnicas como jurídicas que garantizan la fiabilidad y confianza del soporte electrónico, muchas veces superior incluso a las del soporte papel.

Por ello, algunos derechos y garantías de los obligados tributarios ya existentes, simplemente, deben adaptarse a las exigencias del empleo de la vía telemática. Mientras que otros derechos y garantías son de nueva creación, originados por las propias relaciones que se establecen entre los obligados tributarios y la Administración.

La Administración electrónica, como apunta VIZCAÍNO,<sup>2</sup> no tiene un significado distinto en el ámbito tributario que en el resto de sectores. Las técnicas utilizadas son las mismas al igual que la finalidad que se pretende. Lo que sí es cierto es que la Administración tributaria ha sido particularmente activa en el largo y complicado proceso de aplicación de las TIC a su actividad.

En cuanto a la Administración electrónica tributaria, es importante el avance que supuso la disposición final quinta de la Ley 66/1997, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, que autorizó al Ministro de Economía y Hacienda para determinar mediante Orden los supuestos y condiciones en que las grandes empresas habrían de cumplir sus obligaciones tributarias de carácter formal por medios telemáticos, lo que se desarrolló por la Orden de 29 de junio de 1998.<sup>3</sup>

La presentación por vía telemática se había previsto, inicialmente, con carácter voluntario. Constituye, a nuestro juicio, un punto de inflexión en el proceso de desarrollo de la Administración electrónica, la posibilidad de que, con carácter general en relación a ciertas entidades, personas u organizaciones, la presentación por vía telemática de solicitudes o comunicaciones a la Administración del Estado y sus organismos públicos sea obligatoria.<sup>4</sup>

<sup>2</sup> VIZCAÍNO CALDERÓN, Miguel: *La Administración tributaria electrónica en la nueva Ley General Tributaria*, en "Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, págs. 575 y ss.

<sup>3</sup> Más adelante, al amparo de la habilitación contenida en el art. 79.5 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, y de lo previsto en el art. 59.3 RD 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de dicho tributo, se dictó la Orden de 13 de abril de 1999, sobre presentación por vía telemática de declaraciones del IRPF, en la que se utiliza por primera vez la firma digital en los procedimientos tributarios. Posteriormente, han sido muy numerosas las disposiciones que han habilitado la utilización de procedimientos telemáticos para la presentación de declaraciones en numerosos impuestos, así como el pago electrónico correspondiente. Véase al respecto, DELGADO GARCÍA, Ana M<sup>o</sup>; OLIVER CUELLO, Rafael: *Las declaraciones tributarias telemáticas*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, n<sup>o</sup> 259, 2001, págs. 185 y ss.

<sup>4</sup> La Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, añade una nueva disposición, la decimoctava, a la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común, en la que se establece que la presentación de solicitudes y comunicaciones, así como de la documentación complementaria exigida, por las empresas que agrupen a más de cien trabajadores o tengan la condición de gran empresa a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como por cualquier institución o entidad de derecho público, deberá realizarse necesariamente por medios telemáticos en aquellos supuestos y condiciones que se determinen por Orden del titular del Ministerio correspondiente. Igualmente, se establece una norma similar en relación con las personas físicas, organizaciones y asociaciones, no contempladas en el supuesto anterior; pertenecientes a colectivos o sectores que ordinariamente hagan uso de este tipo de técnicas y medios en el desarrollo de su actividad normal. La Orden que se dicte, además de las especificaciones anteriores, deberá, adicionalmente, acreditar que la obligación de utilizar medios telemáticos no implica restricción o discriminación alguna para los integrantes del sector o colectivo de que se trata. Véase, en relación con la voluntariedad u obligatoriedad del uso de las TIC en las relaciones con la Administración tributaria, DELGADO GARCÍA, Ana M<sup>o</sup>; OLIVER CUELLO, Rafael: *Las tecnologías informáticas y telemáticas en la nueva Ley General Tributaria*, Revista Española de Derecho Financiero, Civitas, n<sup>o</sup> 125, 2005, págs. 47 y ss.

En este contexto, también tiene suma importancia regular los supuestos en que terceras personas pueden ayudar a los ciudadanos en sus relaciones telemáticas con la Administración. En el ámbito tributario, destaca el régimen de la representación y la colaboración social en la gestión tributaria, por lo que se refiere a la presentación telemática de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios que deban tramitarse por la Agencia Tributaria, regulado por el Real Decreto 1377/2002 y al que se refiere también el art. 92.4 LGT.<sup>5</sup>

La Administración tributaria española constituye una de las Administraciones públicas, en el ámbito europeo, pioneras en el uso de las TIC en sus relaciones con los ciudadanos. En este sentido, como se destaca por un informe reciente elaborado por el Ministerio de Administraciones Públicas,<sup>6</sup> los servicios de la Administración General del Estado más destacados sobre los que los ciudadanos han consultado información son los relacionados con los impuestos (47,1%). Igualmente, los formularios más descargados son los relativos a los impuestos (26,2%). Y, por último, los servicios más utilizados a través de Internet son los que afectan al pago de los impuestos (21,9%).

En cualquier caso, una de las principales cuestiones que se plantean como cruciales para el desarrollo efectivo de los planes de Administración electrónica, en general, es promover y facilitar el acceso generalizado de todos los ciudadanos a las TIC. El número de personas que utilizan el ordenador en nuestro país se incrementa progresivamente, pero el avance no resulta suficiente para alcanzar una cifra significativa. Las estadísticas reflejan una situación si no alarmante, sí especialmente delicada, porque pone de manifiesto la ineficacia de las políticas públicas de promoción de la sociedad de la información emprendidas por los poderes públicos españoles hasta el momento.<sup>7</sup>

La LGT no menciona en su articulado el término "Administración electrónica". Es una lástima, pues se trata de un concepto que, aunque relativamente reciente, ya posee unos perfiles más o menos definidos, que incluso va a ser objeto de una ley específica de próxima aparición. Por lo tanto, se ha desaprovechado la oportunidad de realizar una mención específica a este concepto en nuestro código tributario.

A pesar de que el término no se cita en el articulado de la LGT, no puede decirse que la norma sea ajena al fenómeno de la Administración electrónica. Todo lo contrario. Precisamente, es en el ámbito tributario, como ya se ha señalado, donde encontramos una

---

<sup>5</sup> Respecto a este tema, véase DELGADO GARCÍA, Ana M<sup>a</sup>; OLIVER CUELLO, Rafael: *La colaboración social en la gestión tributaria telemática*, Revista de Información Fiscal, Lex Nova, n<sup>o</sup> 59, 2003, págs. 11 y ss.

<sup>6</sup> "Radiografía electrónica de España", informe elaborado, en octubre de 2006, por el Ministerio de Administraciones Públicas. [http://www.map.es/prensa/notas\\_de\\_prensa/notas/2006/10/20061027.html](http://www.map.es/prensa/notas_de_prensa/notas/2006/10/20061027.html).

<sup>7</sup> Véanse los datos estadísticos proporcionados en PINTO MOLINA, María; GÓMEZ CAMARERO, Carmen: *La ciberadministración española en la sociedad de la información: retos y perspectivas*, Ediciones Trea, Gijón, 2004, pág. 181. Reclaman, pues, estas autoras "la adopción de un compromiso político, acorde con la realidad, que impida la creación de desequilibrios, no sólo basados en el conocimiento tecnológico, sino también desigualdades de carácter social y económico, que continúen reproduciendo y aumentando la fractura social y económica ya existente en nuestra sociedad".

Administración electrónica más desarrollada. Y la nueva LGT ha contemplado y regulado diversas manifestaciones de dicha Administración electrónica.

Así, la LGT introduce la principal regulación de la utilización de las tecnologías de la información y la comunicación en su art. 96. Constituye una novedad con relación a la anterior LGT, la regulación en el código tributario del uso de las tecnologías de la información. En el título III de dicha norma, dedicado a la aplicación de los tributos, en el que se producen las novedades legales de mayor trascendencia, se incorpora en el capítulo I, que tiene por objeto los principios generales, una sección (concretamente la cuarta) a las tecnologías informáticas y telemáticas, con un único precepto, el art. 96 LGT, que lleva por título "utilización de tecnologías informáticas y telemáticas".

El art. 96 LGT supone la traslación al ámbito tributario de lo dispuesto por el art. 45 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC), que lleva por título "incorporación de medios técnicos". Sólo se introducen un par de novedades, que afectan, por un lado, a las garantías de los obligados tributarios en las tomas de decisiones automatizadas (art. 96.3 *in fine* LGT), y, por otro lado, a la validez jurídica de las imágenes electrónicas de los documentos originales o sus copias (art. 96.5 LGT).

Por otro lado, se ha de señalar que, si bien es cierto que la LRJPAC ha sido pionera en la regulación legal del empleo de las TIC en el seno de las Administraciones públicas, también lo es que la Administración tributaria, como se ha dicho, ha destacado, entre todas las Administraciones, por su aplicación temprana e intensa en numerosos ámbitos relacionados especialmente con los procedimientos tributarios, que progresivamente han ido en aumento.

El fundamento de la aplicación de las TIC en el seno de la Administración tributaria en sus relaciones con los obligados tributarios se encuentra en el principio de eficacia en el servicio a los intereses generales, consagrado en el art. 103 de la Constitución Española (CE).

De acuerdo con lo previsto en el apdo. I del art. 96 LGT, "la Administración tributaria promoverá la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, con las limitaciones que la Constitución y las leyes establezcan".

El deber de la Administración tributaria al que se refiere consiste, simplemente, en promover la utilización de las TIC, que se materializa en una obligación positiva de hacer por parte de la Administración tributaria. Sin embargo, no contiene el mandato de incorporar de forma directa en su actividad y en las relaciones con los obligados tributarios tales técnicas.

Se trata de un deber configurado de forma genérica, ya que no se concreta, de un lado, la intensidad cuantitativa con la que debe cumplirse ni, de otro, su intensidad cualitativa. Intensidad cuya apreciación puede variar considerablemente de una Administración tributaria a otra.

## **I. Finalidad de la norma**

El PLAECAP pretende promover el uso de las tecnologías de la información y la comunicación en las relaciones entre la Administración pública y los ciudadanos. De acuerdo con la Exposición de Motivos, “una Administración a la altura de los tiempos en que actúa tiene que acompañar y promover en beneficio de los ciudadanos el uso de las comunicaciones electrónicas”.

Se señala, asimismo, que el beneficiario directo de la norma es el ciudadano, aunque, como se ha indicado en otras ocasiones, a quien reporta más ventajas la utilización de las TIC es a la propia Administración pública. Manifiesta, al respecto, la Exposición de Motivos que los ciudadanos “han de ser los beneficiarios últimos del salto, impensable hace sólo unas décadas, que se ha producido en el campo de la tecnología de la información y las comunicaciones electrónicas”.

Lo que queda claro, en cualquier caso, es que el fundamento de esta norma hay que buscarlo en el principio de eficacia de la actuación administrativa. Así lo expresa la Exposición de Motivos, al señalar que “al servicio, pues, del ciudadano, la Administración queda obligada a transformarse en una Administración regida por el principio de eficacia que proclama el artículo 103 de nuestra Constitución”.

Parecen claras, por otra parte, las ventajas que para el legislador posee la utilización de las TIC en este terreno. Dice la Exposición de Motivos que “en todo caso, esas primeras barreras en las relaciones con la Administración —la distancia a la que hay que desplazarse y el tiempo que es preciso dedicar— hoy día no tienen razón de ser. Las tecnologías de la información y las comunicaciones hacen posible acercar la Administración hasta la sala de estar de los ciudadanos o hasta las oficinas y despachos de las empresas y profesionales. Les permiten relacionarse con ella sin colas ni esperas. E incluso recibir servicios e informaciones ajenos a actividades de intervención administrativa o autorización; informaciones y servicios no relacionados con actuaciones limitadoras, sino al contrario ampliadoras de sus posibilidades”.

En esas condiciones, según comenta la Exposición de Motivos, permiten también a los ciudadanos ver a la Administración como una entidad a su servicio y no como una burocracia pesada que empieza por exigir, siempre y para empezar, el sacrificio del tiempo y del desplazamiento que impone el espacio que separa el domicilio de los ciudadanos y empresas de las oficinas públicas.

Pero, además de eso, concluye la Exposición de Motivos, “las nuevas tecnologías de la información facilitan, sobre todo, el acceso a los servicios públicos a aquellas personas que antes tenían grandes dificultades para llegar a las oficinas públicas, por motivos de localización geográfica, de condiciones físicas de movilidad u otros condicionantes, y que ahora se pueden superar por el empleo de las nuevas tecnologías. Se da así un paso trascendental para facilitar, en igualdad de condiciones, la plena integración de estas personas en la vida pública, social, laboral y cultural”.



En cuanto al título competencial, el proyecto de ley tiene carácter básico y, de acuerdo con lo dispuesto por la disposición final primera, se articula a partir de las competencias del Estado que le reconoce el art. 149.1.18 de la Constitución: «Bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas», por una parte y «procedimiento administrativo común» por otra. Por consiguiente, la regulación estatal, en lo que tiene de básico, según se indica en el proyecto de ley, deja margen suficiente a los desarrollos autonómicos.

En definitiva, se justifica esta norma en la creación de un marco jurídico que facilite la extensión y utilización de estas tecnologías. Y se señala, al respecto, que el principal reto que tiene la implantación de las TIC en la sociedad en general y en la Administración en particular es la generación de confianza suficiente que elimine o minimice los riesgos asociados a su utilización. Dichos riesgos, según la Exposición de Motivos, nacen de, por una parte, la impresión de la mayor fragilidad de la información en soporte electrónico al acceso, manipulación o destrucción, por otra, el miedo a la pérdida de privacidad derivada de la eficiencia con la que las TIC manejan la información, y finalmente de la escasa transparencia de estas tecnologías consecuencia de su fundamento científico-tecnológico que requieren unos conocimientos básicos cuya ausencia determina nuevas formas de coordinación.

Para ello, la legislación “debe proclamar y erigirse sobre un principio fundamental como es la conservación de las garantías constitucionales y legales a los derechos de los ciudadanos y en general de las personas que se relacionan con la Administración Pública, cuya exigencia se deriva del artículo 18.4 CE, al encomendar a la ley la limitación del uso de la informática para preservar el ejercicio de los derechos constitucionales”.

Esta conservación, según el proyecto de ley, exige afirmar la vigencia de los derechos fundamentales no sólo como límite, sino como vector que orienta esta reforma legislativa de acuerdo con el fin promocional consagrado en el artículo 9.2 de nuestro texto fundamental, así como recoger aquellas peculiaridades que exige la aplicación segura de estas tecnologías. Estos derechos deben completarse con otros exigidos por el nuevo soporte electrónico de relaciones, entre los que debe estar el derecho al uso efectivo de estos medios para el desarrollo de las relaciones de las personas con la Administración.

Todo ello, tal como destaca la Exposición de Motivos, cristaliza en “un Estatuto del ciudadano frente a la Administración electrónica que recoge un elenco no limitativo de las posiciones del ciudadano en sus relaciones con las Administraciones Públicas, así como las garantías específicas para su efectividad”.

Esta idea se plasma en el art. 1.1 PLAEAP, según el cual esta norma “reconoce el derecho de los ciudadanos a relacionarse con las Administraciones Públicas por medios electrónicos y regula los aspectos básicos de la utilización de las tecnologías de la información en la actividad administrativa, en las relaciones entre las Administraciones Públicas, así como en las relaciones de los ciudadanos con las mismas con la finalidad de garantizar sus derechos, un tratamiento común ante ellas y la validez y eficacia de la actividad administrativa en condiciones de seguridad jurídica”.

Asimismo, y según lo estipulado por el apdo. 2 de este precepto, "las Administraciones públicas utilizarán las tecnologías de la información de acuerdo con lo dispuesto en la presente Ley, asegurando la disponibilidad, el acceso, la integridad, la autenticidad, la confidencialidad y la conservación de los datos, informaciones y servicios que gestionen en el ejercicio de sus competencias".

Por lo que respecta al ámbito de aplicación (art. 2 PLAECAP), hay que señalar que la norma se aplica tanto a las Administraciones públicas, entendiendo por tales la Administración General del Estado, las Administraciones de las comunidades autónomas y las entidades que integran la Administración local, así como las entidades de Derecho público vinculadas o dependientes de las mismas; como a los ciudadanos en sus relaciones con las Administraciones públicas; así como a las relaciones que establezcan entre sí las distintas Administraciones públicas. No obstante, no será de aplicación a las Administraciones públicas en las actividades que desarrollen en régimen de Derecho privado.

El artículo 3 PLAECAP es el dedicado a plasmar en el texto articulado las finalidades de la norma a las que se hace referencia en la Exposición de Motivos. Entre ellas, en nuestra opinión, destacan las tres primeras, a saber, facilitar, por un lado, el ejercicio de derechos y el cumplimiento de deberes por medios electrónicos; por el otro, facilitar el acceso por medios electrónicos de los ciudadanos a la información y al procedimiento, con especial atención a la eliminación de las barreras que limiten dicho acceso; y, por último, crear las condiciones de confianza en el uso de los medios electrónicos, estableciendo las medidas necesarias para la preservación de la integridad de los derechos fundamentales, y en especial los relacionados con la intimidad y la protección de datos de carácter personal, por medio de la garantía de la seguridad de los sistemas, los datos, las comunicaciones, y los servicios electrónicos.

Por último, conviene subrayar que el art. 4 PLAECAP señala una serie de principios generales que inspiran el redactado de la norma:

- a) El respeto al derecho a la protección de datos de carácter personal en los términos establecidos por la Ley Orgánica 15/1999, de Protección de los datos de carácter personal, en las demás Leyes específicas que regulan el tratamiento de la información y en sus normas de desarrollo, así como a los derechos al honor y a la intimidad personal y familiar.
- b) Principio de igualdad con objeto de que en ningún caso el uso de medios electrónicos pueda implicar la existencia de restricciones o discriminaciones para los ciudadanos que se relacionen con las Administraciones Públicas por medios no electrónicos, tanto respecto al acceso a la prestación de servicios públicos como respecto a cualquier actuación o procedimiento administrativo sin perjuicio de las medidas dirigidas a incentivar la utilización de los medios electrónicos.
- c) Principio de accesibilidad a la información y a los servicios por medios electrónicos en los términos establecidos por la normativa vigente en esta materia, a través de siste-

mas que permitan obtenerlos de manera segura y comprensible, garantizando especialmente la accesibilidad universal y el diseño para todos de los soportes, canales y entornos con objeto de que todas las personas con discapacidad y de edad avanzada puedan ejercer sus derechos en igualdad de condiciones.

- d) Principio de legalidad en cuanto al mantenimiento de la integridad de las garantías jurídicas de los ciudadanos ante las Administraciones públicas establecidas en la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.
- e) Principio de cooperación en la utilización de medios electrónicos por las Administraciones públicas al objeto de garantizar tanto la interoperabilidad de los sistemas y soluciones adoptados por cada una de ellas como, en su caso, la prestación conjunta de servicios a los ciudadanos. En particular, se garantizará el reconocimiento mutuo de los documentos electrónicos y de los medios de identificación y autenticación que se ajusten a lo dispuesto en la propia norma.
- f) Principio de seguridad en la implantación y utilización de los medios electrónicos por las Administraciones públicas, en cuya virtud se exigirá al menos el mismo nivel de garantías y seguridad que se requiere para la utilización de medios no electrónicos en la actividad administrativa.
- g) Principio de proporcionalidad en cuya virtud sólo se exigirán las garantías y medidas de seguridad adecuadas a la naturaleza y circunstancias de los distintos trámites y actuaciones.
- h) Principio de responsabilidad y calidad en la veracidad y autenticidad de las informaciones y servicios ofrecidos por las Administraciones públicas a través de medios electrónicos.
- i) Principio de neutralidad tecnológica y de adaptabilidad al progreso de las técnicas y sistemas de comunicaciones electrónicas garantizando, a través de la utilización de estándares abiertos y estándares internacionalmente reconocidos, la independencia en la elección de las alternativas tecnológicas por los ciudadanos y por las Administraciones Públicas, así como la libertad de desarrollar e implantar los avances tecnológicos en un ámbito de libre mercado.

## **2. Aplicación en el ámbito tributario**

Según pone de relieve la Exposición de Motivos de la LGT, "la nueva ley supone una importante aproximación a las normas generales del Derecho Administrativo, con el consiguiente incremento de la seguridad jurídica en la regulación de los procedimientos tributarios". Y prosigue señalando que "en este capítulo, la Ley General Tributaria recoge exclusivamente las especialidades que presentan los procedimientos tributarios respecto a las normas administrativas generales, que serán de aplicación salvo en lo expresamente previsto

en las normas tributarias”.<sup>8</sup> Sin embargo, debe señalarse que en este capítulo de la LGT se regulan cuestiones que prácticamente no suponen ninguna especialidad respecto de la regulación administrativa general, como es el caso de los efectos del rechazo de las notificaciones.

Por consiguiente, el legislador tributario ha rehusado tanto efectuar una regulación íntegra de los procedimientos tributarios como incurrir en una duplicidad de las disposiciones ya previstas en la LRJPAC. De ahí que, en principio, en la LGT se regulan exclusivamente las especialidades de los procedimientos tributarios frente a los administrativos, que derivan de la propia naturaleza de la materia. Pues, no debe olvidarse, como indican CERVANTES y otros, que “las normas establecidas en la LRJPAC contemplan el procedimiento administrativo como un procedimiento iniciado comúnmente por los administrados y no responden al esquema de procedimientos administrativos de naturaleza comprobatoria como son, en esencia, los procedimientos tributarios, cuya finalidad en la mayoría de los casos es garantizar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias”.

Así pues, en los casos en los que no existe justificación de la existencia de una doble regulación, administrativa y tributaria, de una determinada cuestión, el hecho de dotar de mayor unidad al ordenamiento jurídico, aumenta la seguridad jurídica y evita posibles confusiones y problemas de interpretación.

Ahora bien, siguiendo a CERVANTES y otros, a pesar de que la opción por la que se decanta el legislador tributario es más acertada desde el punto de vista de la técnica normativa, “puede suponer una mayor complejidad dado que, en esta nueva etapa, para conocer la completa regulación de los procedimientos tributarios va a ser necesario acudir a dos leyes, interpretando los silencios de la Ley General Tributaria no como olvidos del legislador, sino como remisiones implícitas a las normas administrativas generales”.<sup>9</sup>

El art. 97 LGT, precepto que encabeza el capítulo II del título III, está dedicado a establecer el sistema de fuentes en materia de actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos, ya que, como se ha señalado anteriormente, una de las cuestiones que aborda la LGT es la aproximación de la regulación de los procedimientos tributarios a las disposiciones generales que rigen en los procedimientos administrativos.

---

<sup>8</sup> Asimismo, indica que “de acuerdo con este esquema, se regulan las especialidades de las actuaciones y procedimientos tributarios relativas a las formas de inicio de los mismos, los derechos que deben observarse necesariamente en su desarrollo y las formas de terminación, así como cuestiones conexas a dicha terminación tales como las liquidaciones tributarias o el deber de resolver. En cuanto a los plazos de resolución y efectos de su incumplimiento, se incrementa notablemente la seguridad jurídica con una regulación similar a la de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, salvo en el cómputo de los plazos donde se tiene en cuenta la especificidad de la materia tributaria”.

<sup>9</sup> CERVANTES, C.J.; DE DIEGO, R.; MEJÍAS, M.; MESTRE, E.; PLAZA, A.; RUIZ, E.: *Guía de la nueva Ley General Tributaria*, Ciss, Valencia, 2004, pág. 220.

Tales disposiciones generales del Derecho administrativo se hallan contenidas, básicamente, en la LRJPAC. Norma que pretende regular, por tanto, el procedimiento administrativo común.<sup>10</sup>

Sin embargo, frente a un procedimiento común existen procedimientos especiales en las distintas actividades y servicios administrativos.<sup>11</sup> Se trata de procedimientos especiales por razón de la materia, entre los cuales, destacan los procedimientos tributarios, por la propia naturaleza de la relación jurídico-tributaria.<sup>12</sup> De ahí que la LRJPAC haya excluido de su ámbito de aplicación directa, en línea con la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, determinados procedimientos especiales, que se regulan por su normativa específica y, en determinados casos supletoria o subsidiariamente por las disposiciones administrativas generales.

En particular, la disposición adicional quinta LRJPAC, modificada por la Ley 4/1999, de 13 de enero,<sup>13</sup> señala, por un lado, que los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se rigen por su normativa específica, haciendo una especial mención de los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento y los efectos de la falta de resolución, que son precisamente las materias a las que se presta mayor atención en el capítulo II del título III de la LGT (arts. 98 a 104); si bien la LRJPAC es de aplicación supletoria. Y, por otro, respecto a la regulación de la revisión de actos en vía administrativa, se remite a su normativa específica.

---

<sup>10</sup> Siendo para el legislador lo "común", no sólo la regulación de aplicación general a todas las Administraciones Públicas en materia procedimental, sino también la garantía del tratamiento común de los administrados en sus relaciones con toda Administración Pública, tal como se desprende de su Exposición de Motivos. En este sentido, véase COSCULLUELA MONTANER, Luis: *La posición ordinal de la Ley 30/1992 y los principios y efectos de la misma (Título Preliminar y disposiciones adicionales, transitoria, derogatoria y final)*, en "Comentario sistemático a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común", Carperi, Madrid, 1993, pág. 31.

<sup>11</sup> En efecto, como señala la Exposición de Motivos de la LRJPAC, "esta regulación no agota las competencias estatales o autonómicas de establecer procedimientos específicos *ratione materiae* que deberán respetar, en todo caso, estas garantías".

<sup>12</sup> A juicio de MARTÍN QUERALT, la razón hay que buscarla "tanto en el apego a sus formas de una Administración, como la tributaria, muy celosa de su parcela y muy sabedora de su indisimulable pujanza, como por el evidente desarrollo de unos procedimientos muy complejos y difícilmente reducibles a esquemas uniformistas". (MARTÍN QUERALT, Juan: *La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria*, Tribuna Fiscal, n<sup>o</sup> 32, 1993, p. 39).

<sup>13</sup> Según la Exposición de Motivos de la mencionada Ley 4/1999, la modificación de dicha Disposición Adicional Quinta obedece a la voluntad de "reforzar la especificidad de los procedimientos tributarios dentro de la necesaria armonía con los principios comunes al régimen jurídico y procedimiento de las Administraciones Públicas". En concreto, de acuerdo con el apdo. 1 de la citada Disposición Adicional Quinta de la LRJPAC, "los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por la Ley General Tributaria, por la normativa sobre derechos y garantías de los contribuyentes, por las Leyes propias de los tributos y las demás normas dictadas en su desarrollo y aplicación. En defecto de norma tributaria aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones de la presente Ley. En todo caso, en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria". Añadiendo en su apdo. 2 que "la revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los artículos 153 a 171 de la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma". Norma que debe ponerse en relación con el art. 107.4 de la misma Ley, a tenor del cual, "las reclamaciones económico-administrativas se ajustarán a los procedimientos establecidos por su legislación específica".

Ahora bien, debe señalarse, en primer lugar, que la redacción originaria del apdo. 1º de esta Disposición Adicional no hacía referencia al carácter "supletorio" de la LRJPAC, sino que utilizaba el término "subsidiario". Términos no del todo equivalentes, en opinión de parte de la doctrina, puesto que el primero supone que la norma que suple a otra se encuentra al mismo nivel que ésta; mientras que el segundo implica un distinto nivel entre la norma principal y la subsidiaria.<sup>14</sup> Y, en segundo lugar, la supletoriedad de la LRJPAC está limitada a la regulación del procedimiento administrativo común, como afirma la STS de 22 de enero de 1993; de forma que son de aplicación directa a los procedimientos tributarios las disposiciones de la mencionada Ley relativas al régimen jurídico de las Administraciones Públicas y a su responsabilidad.<sup>15</sup>

En este contexto, la LGT dedica su art. 97 a la regulación de las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos, precepto que, en materia de fuentes normativas, se sitúa en la misma línea que la previsión contenida en la Disposición Adicional Quinta de la LRJPAC que, a su vez, no ha sido objeto de nueva redacción con motivo de la aprobación de la nueva LGT.<sup>16</sup>

De conformidad con el mencionado art. 97 LGT, "las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos se regularán: a) por las normas especiales establecidas en este título y la normativa reglamentaria dictada en su desarrollo, así como por las normas procedimentales recogidas en otras leyes tributarias y en su normativa reglamentaria de desarrollo; y b) supletoriamente, por las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos".

Por consiguiente, el orden de prelación de las fuentes en materia de las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos que establece dicho precepto es el siguiente: En primer lugar, la normativa aplicable son las disposiciones especiales que para cada proce-

---

<sup>14</sup> Esta aplicación subsidiaria o supletoria es, a juicio de AGULLÓ, "incuestionable, aun cuando la Ley guardara silencio sobre este extremo dada la naturaleza y caracteres de esta norma". De forma que, "la inexistencia de una norma tributaria directamente aplicable provoca la aplicación inmediata de la norma subsidiaria", "siempre que no constatemos la vigencia de principios específicos del Derecho Tributario que dificulten o impidan dicha aplicación". (AGULLÓ AGÜERO, Antonia: *Recursos no formales y Consell Tributari de Barcelona: una funció quasiarbitral*, en "Convención y arbitraje en el Derecho Tributario", IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 277; y *La introducción en el Derecho Tributario español de las fórmulas convencionales previstas en la Ley 30/1992*, en "Convención y arbitraje en el Derecho Tributario", IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 184).

<sup>15</sup> Al respecto, véase DELGADO GARCÍA, Ana M<sup>a</sup>: *La aplicación de la Ley 30/1992 en materia tributaria*, Revista de Información Fiscal, Lex Nova, n.º 38, 2000, págs. 45 y ss. En el mismo sentido, véase también GARCÍA BERRÓ, Florián: *Los procedimientos tributarios y la Ley 30/1992 desde la nueva perspectiva de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Marcial Pons, Madrid, 1998, págs. 48 y ss.

<sup>16</sup> La redacción del art. 97 LGT es consecuencia de las enmiendas 238 del Grupo Parlamentario Popular y 310 del Grupo Parlamentario CIU. Por otra parte, nótese que la LGT dedica una especial atención a las cuestiones a las que la Disposición Adicional Quinta de la LRJPAC concede un mayor grado de autonomía al ámbito tributario, como son, de un lado, los plazos máximos de resolución y los efectos de su incumplimiento; y, de otro, los recursos y reclamaciones. A juicio de MARTÍN FERNÁNDEZ, la mencionada Disposición Adicional Quinta de la LRJPAC queda derogada a la entrada en vigor de la LGT, respecto de las materias contenidas en el Título III de esta última norma. (MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: *Normas comunes a los procedimientos tributarios*, en "Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria", Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, págs. 317 y ss.).

dimiento de aplicación de los tributos se contienen en el título III de la LGT (en materia de gestión, en su capítulo III; en materia de inspección, en su capítulo IV; y en materia de recaudación, en su capítulo V), así como las normas procedimentales contenidas en otras leyes tributarias, como las reguladoras de cada tributo, que prevalecen por razón de su especialidad frente a la LGT. En segundo lugar, es de aplicación la normativa reglamentaria de desarrollo dictada para cada uno de los procedimientos. En tercer lugar, serán de aplicación las normas comunes contenidas en el capítulo II del título III en lo no previsto en dichas normas especiales reguladoras de cada uno de los procedimientos, que, en ocasiones, efectúan una remisión a tales normas comunes.

Por último, las disposiciones generales sobre el procedimiento administrativo resultan de aplicación supletoria en materia tributaria, en línea con lo previsto en el art. 7.2 LGT. Nótese que el legislador tributario ha optado por no realizar ninguna remisión concreta a normas administrativas, como la LRJPAC, a los efectos de evitar posibles cambios legislativos, habiendo adoptado una cláusula general, refiriéndose a "las disposiciones generales del Derecho administrativo".

Por lo tanto, a pesar de que se proclama en la Exposición de Motivos de la LGT la aproximación a las disposiciones generales del Derecho administrativo y que, en consecuencia, en la misma sólo se regulan las especialidades de los procedimientos tributarios respecto de aquéllas, de la redacción literal del art. 97 LGT parece mantenerse la singularidad y la primacía de la regulación tributaria en relación con la del procedimiento administrativo común.<sup>17</sup> En efecto, para adecuarse a la declaración contenida en la Exposición de Motivos de la LGT, su art. 97 debería haber indicado que los procedimientos tributarios se rigen por las disposiciones generales del Derecho administrativo, salvo las especialidades previstas en el título III y en las normas de desarrollo y en las normas procedimentales contenidas en otras leyes tributarias y en su normativa reglamentaria de desarrollo.<sup>18</sup>

Siguiendo a HUESCA, "aunque parezca lo mismo, no lo es, pues, con matices, la fórmula contenida en el art. 97 viene a reafirmar el contenido de la Disposición Adicional Quinta de la LRJPAC citada, esto es, la primacía de las normas especiales tributarias frente a las normas generales y especiales de los procedimientos administrativos, cuando debería ser lo contrario (...). Con ello, se hubiera reafirmado la condición del procedimiento tributario, con sus necesarias especialidades, como especie del género procedimiento administrativo, lo que con el actual art. 97 no se consigue suficientemente".<sup>19</sup>

<sup>17</sup> Al respecto, el Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria de 23 de enero de 2003, indica que este precepto "refleja, como ningún otro, el cambio de orientación en materia procedimental, pasando de una situación en la que la aplicación de la LRJPAC se presentaba como excepcional y supletoria, a otra en la que constituye la regla general". (Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria de 23 de enero de 2003, elaborado por la Comisión para el estudio del borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria, pág. 40).

<sup>18</sup> Véase, al respecto, DELGADO GARCÍA, Ana M<sup>o</sup>; OLIVER CUELLO, Rafael: *Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios*, en "Estudios de la Ley General Tributaria", Lex Nova, Valladolid, 2006, págs. 403 y ss.

<sup>19</sup> HUESCA BOADILLA, Ricardo: *Comentarios a los arts. 97 a 104 de la Ley General Tributaria*, en "Comentarios a la nueva Ley General Tributaria", Thomson Aranzadi, Pamplona, 2004, pág. 659.

Por su parte, la disposición adicional cuarta PLAECAP establece que la aplicación de lo dispuesto en su Título Tercero (dedicado a la gestión electrónica de los procedimientos) a los procedimientos en materia tributaria, se efectuará de conformidad con lo establecido en la disposición adicional quinta LRJPAC.

También hay que tener en cuenta que la disposición derogatoria única PLAECAP dispone la derogación de los siguientes preceptos de la LRJPAC: art. 38.9 (registros telemáticos), art. 45.2 (compatibilidad con los medios técnicos de la Administración), art. 45.3 (identificación de los órganos), art. 45.4 (aprobación de los programas y aplicaciones), art. 59.3 (notificaciones telemáticas) y la disposición adicional decimoctava (obligatoriedad del uso de la vía telemática).

Y, finalmente, en cuanto a la entrada en vigor de la norma, la disposición final tercera PLAECAP establece que "en el ámbito de la Administración General del Estado y los organismos públicos vinculados o dependientes de ésta, los derechos reconocidos en el artículo 6 de la presente ley podrán ser ejercidos en relación con la totalidad de los procedimientos y actuaciones de su competencia a partir del 31 de diciembre de 2009. A tal fin, el Consejo de Ministros establecerá y hará público un calendario de adaptación gradual de aquellos procedimientos y actuaciones que lo requieran". Por su parte, los siguientes apartados de esta disposición final establecen lo mismo para las comunidades autónomas y los entes locales, "siempre que lo permitan sus disponibilidades presupuestarias".

En conclusión, dado que no tiene sentido establecer una especialidad tributaria en esta materia, en nuestra opinión, si el proyecto de ley es aprobado en los términos actuales, sería deseable una modificación del art. 96 LGT para adaptarlo al contenido de la nueva norma, especialmente por lo que respecta al reconocimiento del derecho del obligado tributario a relacionarse con la Administración utilizando medios electrónicos. Es más, incluso sería defendible la supresión del citado art. 96 LGT y la remisión en bloque a la normativa administrativa común, pues, como se ha señalado, no existe especialidad tributaria alguna en este campo.

### **3. El derecho del ciudadano a relacionarse con las Administraciones públicas por medios electrónicos**

El art. 6 PLAECAP se refiere a los derechos de los ciudadanos. El primer apartado de este precepto reconoce el principal derecho contemplado por esta norma, mientras que el apdo. 2 de este artículo se dedica al reconocimiento de una serie de derechos asociados a éste y de menor trascendencia jurídica.

Determina el art. 6.1 PLAECAP que "se reconoce a los ciudadanos el derecho a relacionarse con las Administraciones públicas utilizando medios electrónicos para el ejercicio de los derechos previstos en el artículo 35 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, así como para obtener informaciones, realizar consultas y alegaciones, formular solicitudes, entablar pretensiones, efectuar pagos, realizar transacciones y oponerse a las



resoluciones y actos administrativos”.

En la Exposición de Motivos de la norma, se justifica el reconocimiento de este derecho indicando que el desarrollo de la Administración electrónica es todavía hoy insuficiente: “La causa en buena medida se debe a que las previsiones de los artículos 38, 45 y 59 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común son facultativas. Es decir, dejan en manos de las propias Administraciones determinar si los ciudadanos van a poder de modo efectivo, o no, relacionarse por medios electrónicos con ellas, según que éstas quieran poner en pie los instrumentos necesarios para esa comunicación con la Administración”.

Prosigue el legislador argumentando que “las avanzadas para el momento, pero por otra parte prudentes, previsiones legales, muy válidas en 1992 o en 2001, hoy han quedado desfasadas, ante una realidad en que el grado de penetración de ordenadores y el número de personas y entidades con acceso en banda ancha a Internet, con las posibilidades abiertas a otras tecnologías y plataformas, no se corresponden ya con los servicios meramente facultativos que la Ley citada permite y estimula a establecer a las Administraciones”.

Y concluye afirmando que “el servicio al ciudadano exige consagrar su derecho a comunicarse con las Administraciones por medios electrónicos. La contrapartida de ese derecho es la obligación de éstas de dotarse de los medios y sistemas electrónicos para que ese derecho pueda ejercerse. Esa es una de las grandes novedades de la Ley: pasar de la declaración de impulso de los medios electrónicos e informáticos —que se concretan en la práctica en la simple posibilidad de que algunas Administraciones, o algunos de sus órganos, permitan las comunicaciones por medios electrónicos— a que estén obligadas a hacerlo porque la Ley reconoce el derecho de los ciudadanos a establecer relaciones electrónicas”.

Por consiguiente, el PLAECAP consagra la relación con las Administraciones Públicas por medios electrónicos como un derecho de los ciudadanos y como una obligación correlativa para tales Administraciones. El reconocimiento de tal derecho y su correspondiente obligación se erigen así en el eje central de la norma.

El reconocimiento de este nuevo derecho constituye la principal novedad de esta iniciativa legislativa en relación con la regulación actual de los derechos y garantías del obligado tributario frente a la Administración electrónica, pues este derecho no se encuentra reconocido actualmente por la LGT.

En efecto, la actual regulación del uso de las tecnologías de la información y la comunicación en la LGT no establece un derecho del obligado tributario a relacionarse con la Administración por medios electrónicos.

A la vista del art. 96.I LGT, cabe plantearse si el deber que se impone a la Administración tributaria está configurado, al mismo tiempo, como un derecho de los obligados tributarios a exigir la promoción y utilización efectiva de las tecnologías de la información y la comunicación en sus relaciones con la Administración.

La respuesta, en nuestra opinión, como se ha dicho, ha de ser negativa, ya que el citado art. 96.1 LGT impone claramente un mandato a la Administración, pero no determina de forma clara un derecho subjetivo del obligado tributario a exigir la incorporación de tales técnicas en la relación con la Administración, ya que no se asocia ninguna sanción al incumplimiento de dicho deber por parte de la Administración tributaria. De ahí que, ante un incumplimiento de tal deber, no parezca posible que los obligados tributarios puedan exigir y obtener su cumplimiento, al igual que sucede con otros deberes que la LGT impone a la Administración tributaria.

Por otra parte, de acuerdo con el tenor del apdo. 2 del art. 96 LGT, según el cual “cuando sea compatible con los medios técnicos de que disponga la Administración tributaria, los ciudadanos podrán relacionarse con ella para ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las garantías y requisitos previstos en cada procedimiento”, cabe plantearse si la citada libertad de elección del medio por parte del obligado tributario se produce en cualquier caso. Es decir, si el obligado tributario tiene derecho a elegir el medio informático para relacionarse con la Administración siempre que lo desee, y, como consecuencia, si existe un deber por parte de la Administración de poner a su disposición las posibilidades técnicas necesarias para permitir esta vía de comunicación.

Al igual que se ha comentado anteriormente, la respuesta, en nuestra opinión, ha de ser negativa, pues no hay que olvidar el carácter discrecional de la implantación de los medios informáticos y telemáticos en la actividad administrativa. Por lo tanto, para que el obligado tributario pueda elegir el medio informático en sus relaciones con la Administración, esta posibilidad debe venir reconocida en la correspondiente normativa del procedimiento tributario. Si este reconocimiento normativo no existe, el obligado tributario no puede elegir este medio informático en sus relaciones administrativas, ya que es necesario su reconocimiento normativo, como dice el art. 96.2 LGT, “con las garantías y requisitos previstos en cada procedimiento”.<sup>20</sup>

En definitiva, ésta constituye la principal novedad introducida, como se ha dicho, por el PLAECAP, que, en su art. 6, proclama el derecho a relacionarse con las Administraciones públicas utilizando medios electrónicos.

#### **4. Otros derechos del ciudadano frente a la Administración electrónica**

El segundo apartado del art. 6 PLAECAP reúne, como se ha señalado, una serie de derechos del ciudadano frente a la Administración electrónica, que se derivan del principal derecho a relacionarse con la Administración por medios electrónicos. Se trata de los siguientes derechos:

---

<sup>20</sup> Al respecto, opina VALERO que “al margen de los supuestos en que resulte preceptiva la presentación telemática de los escritos, solicitudes y comunicaciones, la facultad del administrado de optar por la vía telemática o la presencial únicamente sería admisible cuando esta dualidad se encontrara reconocida a través de una norma jurídica”. (VALERO TORRIJOS, J.: *El régimen jurídico de la e-Administración*, Comares, Granada, 2004, pág. 44).

- a) A elegir, entre aquellos que en cada momento se encuentren disponibles, el canal a través del cual relacionarse por medios electrónicos con las Administraciones Públicas.
- b) A no aportar los datos y documentos que obren en poder de las Administraciones públicas, las cuales utilizarán medios electrónicos para recabar dicha información siempre que, en el caso de datos de carácter personal, se cuente con el consentimiento expreso de los interesados o una norma con rango de Ley así lo determine, salvo que existan restricciones conforme a la normativa de aplicación a los datos y documentos recabados.
- c) A conocer por medios electrónicos el estado de tramitación de los procedimientos en los que sean interesados, salvo en los supuestos en que la normativa de aplicación establezca restricciones al acceso a la información sobre aquellos.
- d) A obtener copias electrónicas de los documentos electrónicos que formen parte de procedimientos en los que tengan la condición de interesado.
- e) A la conservación por las Administraciones públicas de los documentos electrónicos que formen parte de un expediente.
- f) A obtener los medios de identificación electrónica necesarios, pudiendo las personas físicas utilizar en todo caso los sistemas de firma electrónica del Documento Nacional de Identidad para cualquier trámite electrónico con cualquier Administración Pública.
- g) A la utilización de otros sistemas de firma electrónica admitidos en el ámbito de las Administraciones Públicas.
- h) A la garantía de la seguridad y confidencialidad de los datos que figuren en los ficheros, sistemas y aplicaciones de las Administraciones Públicas.
- i) A la calidad de los servicios públicos prestados por medios electrónicos.

En relación con el primero de los derechos citados (elegir el canal a través del cual relacionarse por medios electrónicos), el art. 8.1 PLAECAP establece que las Administraciones públicas “deberán habilitar diferentes canales o medios para la prestación de los servicios electrónicos, garantizando en todo caso el acceso a los mismos a todos los ciudadanos, con independencia de sus circunstancias personales, medios o conocimientos, en la forma que estimen adecuada”.

Por su parte, el art. 9.1 PLAECAP, para un eficaz ejercicio del segundo de los derechos mencionados (no aportar los datos y documentos que obren en poder de las Administraciones públicas), determina que “cada Administración deberá facilitar el acceso de las restantes Administraciones públicas a los datos relativos a los interesados que obren en su poder y se encuentren en soporte electrónico, especificando las condiciones, protocolos y criterios funcionales o técnicos necesarios para acceder a dichos datos con las máximas garantías de seguridad, integridad y disponibilidad, de conformidad con lo dispuesto en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal y su normativa de desarrollo”.

La disponibilidad de tales datos, según el apdo. 2 de este art. 9 PLAECAP, estará limitada estrictamente a aquellos que son requeridos a los ciudadanos por las restantes Administraciones para la tramitación y resolución de los procedimientos y actuaciones de su competencia de acuerdo con la normativa reguladora de los mismos. El acceso a los datos de carácter personal estará, además, condicionado al cumplimiento de los requisitos establecidos en el citado art. 6.2.b) PLAECAP.

Por otra parte, en cuanto a las formas de identificación y autenticación, el art. 13.1 PLAECAP dispone que las Administraciones públicas admitirán, en sus relaciones por medios electrónicos, sistemas de firma electrónica que sean conformes a lo establecido en la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de Firma Electrónica y resulten adecuados para garantizar la identificación de los participantes y, en su caso, la autenticidad e integridad de los documentos electrónicos.

En este sentido, los ciudadanos, según el art. 13.2 PLAECAP, podrán utilizar los siguientes sistemas de firma electrónica para relacionarse con las Administraciones Públicas, de acuerdo con lo que cada Administración determine:

- a) En todo caso, los sistemas de firma electrónica incorporados al Documento Nacional de Identidad, para personas físicas.
- b) Sistemas de firma electrónica avanzada admitidos por las Administraciones Públicas.
- c) Otros sistemas de firma electrónica, como la utilización de claves concertadas en un registro previo como usuario, la aportación de información conocida por ambas partes u otros sistemas no criptográficos, en los términos y condiciones que en cada caso se determinen.

Finalmente, por lo que se refiere al acceso de los interesados a la información sobre el estado de tramitación, el art. 37.1 establece que, en los procedimientos administrativos gestionados en su totalidad electrónicamente, el órgano que tramita el procedimiento pondrá a disposición del interesado un servicio electrónico de acceso restringido donde éste pueda consultar, previa identificación, al menos la información sobre el estado de tramitación del procedimiento, salvo que la normativa aplicable establezca restricciones a dicha información. La información sobre el estado de tramitación del procedimiento comprenderá la relación de los actos de trámite realizados, con indicación sobre su contenido, así como la fecha en la que fueron dictados.

En el resto de los procedimientos, según el segundo apartado de este precepto, se habilitarán igualmente servicios electrónicos de información del estado de la tramitación que comprendan, al menos, la fase en la que se encuentra el procedimiento y el órgano o unidad responsable.

Por último, hay que señalar que, en el ámbito tributario, la mayor parte de los derechos contemplados en el art. 6.2 PLAECAP se encuentran ya regulados, aunque no realizan ninguna mención al medio electrónico.

Por ejemplo, el derecho a no presentar documentos que ya obren en poder de la Administración se regula en el art. 99.2 LGT. Este precepto supone la incorporación a esta sección procedimental del art. 17 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDGC), que viene a reproducirse, con algún matiz, en este apartado.<sup>21</sup> Dicho art. 17 LDGC introdujo en el ámbito tributario el derecho reconocido en el art. 35.f) LRJPAC, según el cual el ciudadano tiene derecho “a no presentar documentos no exigidos por las normas aplicables al procedimiento de que se trate, o que ya se encuentren en poder de la Administración actuante”.

A este respecto, se ha criticado por la doctrina, con acierto, la limitación contenida en el citado art. 17 LDGC, en relación con este derecho respecto al “procedimiento de gestión tributaria”, cuando el art. 35.f) LRJPAC no diferenciaba entre los distintos procedimientos administrativos. Afortunadamente, el art. 99.2 de la vigente LGT corrige este defecto, al suprimirse cualquier referencia al procedimiento de gestión debido a la utilización de la expresión “por la normativa tributaria”; por lo que, en línea con el título de esta subsección relativa a las especialidades de los procedimientos administrativos en materia tributaria, el derecho en cuestión es exigible en cualquier procedimiento de aplicación de los tributos.

Por otro lado, la expresión “en poder” no debe entenderse, según indica HUESCA, como una situación actual y referida al procedimiento en tramitación, sino también a la disponibilidad de los documentos por el órgano tributario en expedientes anteriores.<sup>22</sup>

El derecho de los obligados tributarios recogido en este art. 99.2 LGT y que responde, pues, al principio de economía procesal, fue bien acogido cuando se incorporó a la LDGC, a pesar de la reiteración señalada de la LRJPAC. No obstante, pronto se evidenciaron sus límites y fue objeto de crítica por la doctrina. Así, se criticó que también debería extenderse tal derecho a los documentos que se encontrasen en poder de Administraciones distintas a la actuante, especialmente en el ámbito de los tributos locales de repercusión estatal. También se criticó que tal derecho se concretaba exclusivamente en los documentos que hubiera aportado el propio obligado tributario, sin admitir los que hubiera presentado un tercero, como hace la LRJPAC al no referirse a quién los haya presentado. Ambos límites se mantienen en la redacción actual del precepto de la LGT.<sup>23</sup>

<sup>21</sup> Establece el art. 99.2 LGT que “los obligados tributarios pueden rehusar la presentación de los documentos que no resulten exigibles por la normativa tributaria y de aquellos que hayan sido previamente presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración tributaria actuante. Se podrá, en todo caso, requerir al interesado la ratificación de datos específicos propios o de terceros, previamente aportados”.

<sup>22</sup> Véase, al respecto, HUESCA BOADILLA, Ricardo: *Comentarios a los arts. 97 a 104 de la Ley General Tributaria*, cit., pág. 673.

<sup>23</sup> A este respecto, FERNÁNDEZ JUNQUERA apunta que estos límites fueron objeto de duras críticas por parte de la doctrina, e incluso solicitada su modificación en una enmienda durante la tramitación parlamentaria de la LDGC. No obstante, como hemos dicho, se mantiene con la misma redacción, por lo que, según comenta esta autora, “la Ley ha perdido la ocasión de avanzar en una línea que había quedado bien diseñada. Puede señalarse, al respecto, que en la tramitación parlamentaria de esta LGT, el derecho comentado, recogido en el punto 2 del artículo 99, no fue objeto de enmienda alguna”. (FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: *Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimientos de gestión*, en “La nueva Ley General Tributaria”, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pág. 417).

En relación con el primero de los límites citados, la referencia a la “Administración tributaria actuante” no debe entenderse como referida a un órgano u órganos concretos de una Administración tributaria, sino al conjunto de éstos, en cuanto que configuran una entidad dotada de personalidad jurídica única.

Por otra parte, de acuerdo con el último inciso del art. 99.2 LGT, cuando se trate de datos aportados por terceras personas, la Administración podrá facilitar al obligado tributario el no tener que volver a presentarlos si obran en su poder, siendo suficiente, a estos efectos, una ratificación de los extremos que conoce la Administración tributaria por personas distintas a dicho obligado tributario. No obstante, la inclusión de la expresión “en todo caso”, referida al requerimiento, se aparta, una vez más, del art. 35.f) LRJPAC y de las normas reglamentarias dictadas en desarrollo del mismo, que, antes de permitir a la Administración practicar un nuevo requerimiento, exigen que justifique en el expediente la imposibilidad material de obtener el documento, aunque no se trate de la aportación de un nuevo documento, sino de la ratificación de aquellos datos específicos propios o de terceros, ya aportados, contenidos en dichos documentos.

La expresión “documento”, por otro lado, debe entenderse, a nuestro juicio, en un sentido amplio, extensivo tanto a los documentos electrónicos emitidos por la Administración (art. 96.5 LGT) como a los emitidos por los obligados tributarios en las relaciones telemáticas a que se refiere el art. 96.2 LGT (por ejemplo, una declaración telemática o bien un recurso presentado a través de Internet).

Para finalizar con el comentario del art. 99.2 LGT, hay que destacar que el requerimiento improcedente no atendido de los documentos en cuestión puede determinar, incluso, la anulabilidad del acto administrativo dictado sin tener en cuenta la existencia de los documentos que fueron indebidamente solicitados y correctamente no presentados por el obligado tributario, siempre que se fundamente precisamente en dicha supuesta falta de documentación.<sup>24</sup>

Otro ejemplo de la existencia del reconocimiento de alguno de estos derechos en el ámbito tributario (aunque no se encuentre adaptado al medio electrónico) es el relativo a la obtención de copia de los documentos que figuren en el expediente. Efectivamente, el art. 99.4 LGT establece que “el obligado que sea parte en una actuación o procedimiento tributario podrá obtener a su costa copia de los documentos que figuren en el expediente, salvo que afecten a intereses de terceros o a la intimidad de otras personas o que así lo disponga la normativa vigente. Las copias se facilitarán en el trámite de audiencia o, en defecto de éste, en el de alegaciones posterior a la propuesta de resolución”.

Este precepto se refiere únicamente al obligado tributario que sea “parte” en una actuación o procedimiento tributario. Este concepto tiene un alcance mucho más limitado que

---

<sup>24</sup> DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa; OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, Modesto: *Derechos y garantías en los procedimientos tributarios*, en “El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, Aranzadi, Pamplona, 1998, págs. 135 y 136.

el de "interesado" de los arts. 35.a) y 31 de la LRJPAC, comprendiéndose en el mismo los interesados que, además de ser titulares de un derecho, hayan intervenido en el procedimiento, bien inicialmente o por una personación posterior:

El art. 99.4 LGT, por consiguiente, establece una restricción, que parece fundarse en el carácter reservado que, según la LGT, tienen los datos obtenidos por la Administración tributaria, si bien las propias excepciones contenidas en ese precepto salvaguardan suficientemente los derechos de los terceros, en opinión de HUESCA.<sup>25</sup>

La exigencia de que la obtención de la copias sea "a costa del obligado tributario", que ya se contenía en el anterior art. 14 LDGC, pero no en el art. 35.a) LRJPAC, se reproduce en este art. 99.4 LGT. En cualquier caso, la Instrucción 9/1998 del Director General de la AEAT, para la aplicación de la LDGC, tuvo oportunidad de señalar, en su apdo. 6.2, que en tanto no se habilitaran los medios materiales necesarios para que la obtención de copias se realizara a costa del contribuyente, los órganos de la AEAT proporcionarán dichas copias con sus propios medios, lo cual puede servir de pauta hasta que se dicten las disposiciones necesarias en desarrollo de la actual Ley. Lo mismo puede decirse, como indica el autor citado, de la prevención contenida en el mencionado apartado de la Instrucción que establece un plazo de dos días para facilitar esas copias, aunque, excepcionalmente, cuando el volumen de documentos cuya copia se solicita no permita su entrega en dicho plazo, podrá ampliarse por el tiempo estrictamente necesario.

Puede solicitarse copia de "los documentos que figuren en el expediente", debiendo entenderse por tal, según este autor, a salvo de una futura concreción reglamentaria, el definido en el apdo. 6.1 de la Instrucción citada, según el cual se considera expediente, a estos efectos, "el conjunto ordenado de documentos y actuaciones que hayan de servir de antecedentes y fundamento a la resolución administrativa que en su día se dicte, ya figuren en soporte papel o informático".

Ha desaparecido, asimismo, del redactado de este art. 99.4 LGT la referencia que se hacía en el art. 14 LDGC a que deberían tratarse de documentos que, además de figurar en el expediente, "hayan de ser tenidos en cuenta por el órgano competente a la hora de dictar resolución", exigencia no contenida en el art. 35.a) LRJPAC y que fue criticado por la mayor parte de la doctrina. En efecto, este precepto dejaba en manos del propio órgano administrativo la efectividad de este derecho, bastando con negarle trascendencia al documento solicitado y respecto del cual el obligado tributario quisiera obtener una copia. En consecuencia, en el seno de las actuaciones o procedimientos tributarios, no es posible negar al obligado tributario la copia oportuna de cualquier documento que figure en el expediente.

La referencia a "los intereses de terceros", por otra parte, no puede llevar a una interpretación extensiva de este concepto, ya que podría vaciar de contenido el derecho de quien solicita las copias de los documentos, que es parte en el expediente.

---

<sup>25</sup>Véase, en este sentido, HUESCA BOADILLA, Ricardo: *Comentarios a los arts. 97 a 104 de la Ley General Tributaria*, cit., pág. 676.

El derecho a la obtención de copia de los documentos puede ser también denegado cuando así lo disponga la normativa vigente, lo cual sucede con las excepciones contenidas en el art. 37 LRJPAC, respecto al acceso de los ciudadanos a los archivos administrativos. No obstante, el supuesto más frecuente viene constituido por el art. 23.2 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal, que permite ponderar la trascendencia en el cumplimiento de la función tributaria a la hora de facilitar copias de documentos mientras se tramita el correspondiente procedimiento y cuyo origen, normalmente proveniente de terceros, puede hacer peligrar el cumplimiento de dicha función al poder descubrir el interesado la fuente de información que sirve a la Administración tributaria.

El inciso final del art. 99.4 LGT, como se ha visto, establece que "las copias se facilitarán en el trámite de audiencia o, en defecto de éste, en el de alegaciones posterior a la propuesta de resolución". En su momento, el último inciso del art. 14 LDGC, que se refería sólo a las actuaciones de comprobación e investigación, se trató de justificar en la necesidad de facilitar dichas actuaciones que podrían verse afectadas o retrasadas por continuas solicitudes de expedición de copias en cualquier trámite del procedimiento, aunque no faltaron tampoco críticas a esta limitación, al hacer de peor condición al contribuyente sometido a un procedimiento de comprobación e investigación respecto al sometido a un procedimiento distinto de éstos, que puede, con calma, ir pidiendo poco a poco copia de los documentos que necesite, que le van a servir en el momento de formular sus alegaciones finales con plenitud.

Por otro lado, el volumen de determinados expedientes, con numerosos datos y antecedentes, hace inconveniente que se le haga esperar hasta el final prácticamente, para que, dentro del breve plazo de alegaciones, tenga que estudiarlos sin el detalle preciso. Las amplias limitaciones anteriores bastarían a tal fin en estos casos también para preservar los derechos de la Administración Tributaria.

Pues bien, como apunta HUESCA, lejos de corregirse este defecto de la LDGC, la nueva LGT lo acrecienta, pues, con carácter general, y ya sin justificación alguna, en todas las actuaciones y procedimientos tributarios no se facilitarán las copias de los documentos hasta el trámite de audiencia o, en defecto de éste, en el de alegaciones posterior a la propuesta de resolución.<sup>26</sup>

Para finalizar, hay que referirse a la regulación en la LGT de la confidencialidad y al carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria. De acuerdo con el art. 95.1 LGT, los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efec-

---

<sup>26</sup> Véase HUESCA BOADILLA, Ricardo: *Comentarios a los arts. 97 a 104 de la Ley General Tributaria*, cit., pág. 678. En contra, FERNÁNDEZ JUNQUERA entiende que, con la disposición actual, "la Ley guarda mayor coherencia, no sólo con las mismas disposiciones en el ámbito de los procedimientos administrativos, sino con todos los procedimientos tributarios". (FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: *Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimientos de gestión*, cit., pág. 418).



tiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan.

Tales datos con trascendencia tributaria, como regla general, no pueden ser cedidos o comunicados a terceros. No obstante, como excepción a la citada regla, se permite la cesión o comunicación a terceros siempre que la misma tenga por objeto la colaboración con determinados órganos o instituciones públicas, para el desempeño de sus funciones.

Pues bien, en los casos excepcionales en que se permite la cesión o comunicación de datos con trascendencia tributaria a terceros, según establece el art. 95.2 LGT, la información de carácter tributario deberá ser suministrada preferentemente mediante la utilización de medios informáticos o telemáticos. Y cuando las Administraciones públicas puedan disponer de la información por dichos medios, no podrán exigir a los interesados la aportación de certificados de la Administración tributaria en relación con dicha información.

Este precepto de la LGT es pionero en el ordenamiento jurídico y supone un verdadero avance en la protección de datos de carácter personal y en los derechos y garantías del ciudadano en el ámbito de las TIC, que ha sido tomado como modelo para incorporarlo al proyecto de Ley de acceso electrónico de los ciudadanos a las Administraciones públicas (art. 6.2.b PLAECAP).

## **5. Los registros electrónicos**

La regulación que se contiene en el PLAECAP en relación con los registros electrónicos (los anteriormente denominados registros telemáticos) se puede considerar, a nuestro juicio, bastante avanzada, pues supera la especialidad típica de este tipo de registros y se decanta claramente por la polivalencia de los mismos, lo cual constituye un derecho del ciudadano frente a la Administración electrónica de gran relevancia.

El art. 24.I PLAECAP determina que las Administraciones públicas crearán registros electrónicos para la recepción y remisión de solicitudes, escritos y comunicaciones. Dichos registros electrónicos, de acuerdo con el apdo. 2 de este precepto, podrán admitir no sólo los "documentos electrónicos normalizados correspondientes a los servicios, procedimientos y trámites que se especifiquen conforme a lo dispuesto en la norma de creación del registro, cumplimentados de acuerdo con formatos preestablecidos", sino también "cualquier solicitud, escrito o comunicación distinta de los mencionados en el apartado anterior dirigido a cualquier órgano o entidad del ámbito de la administración titular del registro. En este supuesto serán remitidos electrónicamente y con carácter inmediato a las correspondientes oficinas de registro de los destinatarios".

Por su parte, el apdo. 3 de este art. 24 PLAECAP establece que en cada Administración pública se garantizará la existencia, al menos, de un sistema de registros electrónicos suficiente para recibir todo tipo de solicitudes, escritos y comunicaciones dirigidos a dicha Administración pública.

Además, las Administraciones públicas podrán, mediante convenios de colaboración, habilitar a sus respectivos registros para la recepción de las solicitudes, escritos y comunicaciones de la competencia de otra Administración que se determinen en el correspondiente convenio.

Los registros electrónicos, según el art. 26.1 PLAECAP, se registrarán, a efectos de cómputo de los plazos imputables tanto a los interesados como a las Administraciones públicas, por la fecha y hora oficial de la sede electrónica de acceso, que deberá contar con las medidas de seguridad necesarias para garantizar su integridad y figurar visible.<sup>27</sup>

En este sentido, los registros electrónicos permitirán la presentación de solicitudes, escritos y comunicaciones todos los días del año durante las veinticuatro horas.

Por último, a los efectos del cómputo de plazo fijado en días hábiles o naturales, y en lo que se refiere a cumplimiento de plazos por los interesados, la presentación en un día inhábil se entenderá realizada en la primera hora del primer día hábil siguiente, salvo que una norma permita expresamente la recepción en día inhábil (art. 26.3 PLAECAP).

En cuanto a la actual regulación de los registros telemáticos, hay que subrayar que ya se refiere a los mismos el RD 772/1999, de 7 de mayo, por el que se regula la presentación de solicitudes, escritos y comunicaciones ante la Administración General del Estado, al admitir expresamente tal presentación por medios telemáticos ante las oficinas de registro.

Por otra parte, el art. 38 LRJPAC, en su apdo. 9, introducido por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, declara que se podrán crear registros telemáticos para la recepción o salida de solicitudes, escritos o comunicaciones que se transmitan por medios telemáticos, siempre que cumplan con los criterios de disponibilidad, autenticidad, integridad, confidencialidad y conservación de la información. Tales registros telemáticos, de conformidad con lo dispuesto por el art. 11 del citado RD 772/1999, de 7 de mayo, tienen la consideración de órganos administrativos, al tener atribuidas funciones con efectos jurídicos frente a terceros.

En el ámbito tributario, la norma encargada de la creación de los registros telemáticos es la Resolución de 23 de julio de 2002, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.<sup>28</sup> De acuerdo con su art. 1.1, "se crea en la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dependiendo del Departamento de Informática Tributaria, un Registro Telemático General para la recepción y salida de declaraciones, solicitudes, comunicaciones y demás escritos que se transmitan por medios telemáticos a través de Internet".

---

<sup>27</sup> La sede electrónica, de acuerdo con el art. 10.1 PLAECAP, es "aquella dirección electrónica disponible para los ciudadanos a través de redes de telecomunicaciones cuya titularidad, gestión y administración corresponde a una Administración pública, órgano o entidad administrativa en el ejercicio de sus competencias".

<sup>28</sup> En el ámbito de la Administración General del Estado, véase el ya citado RD 209/2003, de 21 de febrero, por el que se regulan los registros y las notificaciones telemáticas, así como la utilización de medios telemáticos para la sustitución de la aportación de certificados por los ciudadanos.

Pueden ser presentados en este Registro las solicitudes, declaraciones, comunicaciones y otros documentos de relevancia tributaria, en los supuestos y condiciones admitidos por la normativa tributaria. La autenticidad e integridad de los documentos electrónicos presentados en el Registro Telemático General, de acuerdo con el art. 2.2 de la Resolución de 23 de julio de 2002, se garantiza mediante la exigencia de sistemas de firma electrónica avanzada. Asimismo, se establece un régimen de cifrado de la información que asegure su confidencialidad durante la transmisión.

El art. 68 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, añade, como ya se ha dicho, el apartado 9 al art. 38 LRJPAC, en el que se permite la creación de registros telemáticos "para la recepción o salida de solicitudes, escritos y comunicaciones que se transmitan por medios telemáticos". Dichos registros telemáticos "sólo estarán habilitados para la recepción o salida de las solicitudes, escritos y comunicaciones relativas a los procedimientos y trámites de la competencia del órgano o entidad que creó el registro y que se especifiquen en la norma de creación de éste".

Por lo tanto, una característica esencial de los registros telemáticos es la de su especialidad. Efectivamente, de acuerdo con el RD 209/2003, de 21 de febrero, por el que se regulan los registros y las notificaciones telemáticas, se añade un nuevo art. 16.1 al RD 772/1999, de 7 de mayo, según el cual "los registros telemáticos deberán admitir la presentación por medios telemáticos de solicitudes, escritos y comunicaciones relativos a los trámites y procedimientos que se especifiquen en su norma de creación. En la dirección electrónica de acceso al registro figurará la relación actualizada de las solicitudes, escritos y comunicaciones que pueden presentarse en aquél".

Conforme al art. 16.2 de esta norma, "la recepción en un registro telemático de solicitudes, escritos y comunicaciones que no estén incluidas en la relación a que se refiere el apartado anterior, o que hayan sido presentadas por medios diferentes al telemático, no producirá ningún efecto. En estos casos, se archivarán, teniéndolas por no presentadas, comunicándolo así al remitente".

Dado que los registros telemáticos están concebidos sólo al servicio de los procedimientos que se indican en la norma de creación, no se aplica, pues, a ellos el principio de polivalencia establecido por la LRJPAC para los registros físicos.<sup>29</sup> Esta polivalencia, sin embargo, como ya se ha indicado, sí que se prevé para los registros electrónicos, regulados en el proyecto de Ley para el acceso de los ciudadanos a las Administraciones públicas.

## **6. El carácter voluntario u obligatorio del uso de la vía telemática**

En el PLAECAP se reconoce la regla general de la voluntariedad del uso de la vía telemática, sin perjuicio de que, en determinados casos, se permita la imposición de dicha vía con carácter obligatorio. Ahora bien, esta última solución es, por el momento, excepcional, tal

---

<sup>29</sup> VIZCAÍNO CALDERÓN, Miguel: *La Administración tributaria electrónica...*, cit., pág. 590.

como recoge la propia Exposición de Motivos, al señalar que “así como se está en condiciones de reconocer el derecho de cada ciudadano de elegir la forma de comunicarse con la Administración y de elegir, en su caso, el medio electrónico o plataforma que le parece más apropiado para ello, sería prematuro imponer una forma plena y concreta de actuación electrónica a todos los servicios y dependencias de la Administración General del Estado y mucho menos a las demás Administraciones, sin perjuicio de que puedan establecerse algunas reglas generales, para el caso de que se establezcan formas de actuación electrónica y de tramitación de determinados tipos de expedientes o para imponer tales formas de actuación electrónica en asuntos que afectan a grandes empresas con capacidad y medios para ello y en determinados tipos de asuntos”.

Así, el art. 27.1 PLAECAP dispone que “los ciudadanos podrán elegir en todo momento la manera de comunicarse con las Administraciones públicas, sea o no por medios electrónicos, excepto en aquellos casos en los que de una norma con rango de Ley se establezca o infiera la utilización de un medio no electrónico. La opción de comunicarse por unos u otros medios no vincula al ciudadano, que podrá, en cualquier momento, optar por un medio distinto del inicialmente elegido”.

Por su parte, las Administraciones públicas utilizarán medios electrónicos en sus comunicaciones con los ciudadanos siempre que así lo hayan solicitado o consentido expresamente.

Las comunicaciones a través de medios electrónicos serán válidas siempre que exista constancia de la transmisión y recepción, de sus fechas, del contenido íntegro de las comunicaciones y se identifique fidedignamente al remitente y al destinatario de las mismas (art. 27.3 PLAECAP).

Las Administraciones publicarán, en el correspondiente Diario Oficial y en la propia sede electrónica, aquellos medios electrónicos que los ciudadanos pueden utilizar en cada supuesto en el ejercicio de su derecho a comunicarse con ellas.<sup>30</sup>

Finalmente, determina el art. 27.6 PLAECAP que “reglamentariamente, las Administraciones públicas podrán establecer, por causas objetivas o subjetivas justificadas, la obligatoriedad de comunicarse con ellas utilizando sólo medios electrónicos, cuando los interesados se correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos”.

---

<sup>30</sup> En relación con la aprobación de las aplicaciones y programas informáticos, establece el art. 96.4 LGT que los “que vayan a ser utilizados por la Administración tributaria para el ejercicio de sus potestades habrán de ser previamente aprobados por ésta en la forma que se determine reglamentariamente”. Se trata de una previsión que persigue dotar de transparencia, aunque sea mínima, al funcionamiento de las herramientas técnicas que utiliza la Administración tributaria en el desarrollo de sus funciones y en sus relaciones con los obligados tributarios, ya que el concreto programa o aplicación puede influir en el correspondiente órgano administrativo cuando dicta un acto. Medida que tiene una doble consecuencia: por un lado, permite al obligado tributario que pueda defenderse ante una utilización indebida de tales técnicas; y, por otro lado, le posibilita el conocimiento de los requisitos de orden técnico que debe reunir para poder relacionarse con la Administración tributaria.

Por otra parte, en relación con las notificaciones telemáticas, el art. 28.1 PLAECAP indica que “para que la notificación se practique utilizando algún medio electrónico se requerirá que el interesado haya señalado dicho medio como preferente o haya consentido su utilización, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 27.6” (los supuestos de obligatoriedad de la vía telemática).

El sistema de notificación permitirá acreditar la fecha y hora en que se produzca la puesta a disposición del interesado del acto objeto de notificación, así como la de acceso a su contenido, momento a partir del cual la notificación se entenderá practicada a todos los efectos legales.

Finalmente, el art. 28.3 PLAECAP viene a sustituir al art. 59.3 LRJPAC, al establecer que “cuando, existiendo constancia de la puesta a disposición transcurrieran diez días naturales sin que se acceda a su contenido, se entenderá que la notificación ha sido rechazada con los efectos previstos en el artículo 59.4 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico y del Procedimiento Administrativo Común y normas concordantes, salvo que de oficio o a instancia del destinatario se compruebe la imposibilidad técnica o material del acceso”.

En relación con la voluntariedad u obligatoriedad de la vía telemática, hay que tener en cuenta que el apdo. 2 del art. 96 LGT establece que “cuando sea compatible con los medios técnicos de que disponga la Administración tributaria, los ciudadanos podrán relacionarse con ella para ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las garantías y requisitos previstos en cada procedimiento”.

De la dicción literal del art. 96.2 LGT, se deduce que la utilización de las TIC en la relación entre Administración y obligados tributarios constituye una posibilidad al alcance de estos últimos, esto es, su utilización es de carácter potestativo y a quien corresponde su concreta elección es al obligado tributario, no a la Administración. Sin embargo, dicho precepto tampoco prohíbe que se imponga el carácter obligatorio de la vía telemática a determinados obligados tributarios en algún caso concreto.

En este sentido, el medio informático es obligatorio en algún supuesto que afecta a un número limitado de obligados tributarios y a determinados tributos, como, por ejemplo, respecto de las grandes empresas. El art. 98.4 LGT dota de cobertura legal a la posible determinación por el Ministerio de Economía y Hacienda, en el ámbito de competencias del Estado, de “los supuestos y condiciones en los que los obligados tributarios deberán presentar por medios telemáticos sus declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones, solicitudes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria”.

En uso de esta habilitación, el primer caso de obligatoriedad de la vía telemática para la presentación de declaraciones tributarias, para sujetos pasivos que no sean grandes empresas, es el que se ha establecido por la Orden del MEH 1981/2005, de 21 de junio, por la que se aprueba el modelo 576 de autoliquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. A estos efectos, con el fin de facilitar la presentación

telemática obligatoria, se establece la posibilidad de presentar estas autoliquidaciones en nombre de terceros.

No obstante, puede mantenerse que la regla general, como se ha dicho, es la de libertad de elección del medio por parte del obligado tributario. Y no parece previsible que la imposición del medio informático o telemático se vaya a extender al resto de obligados tributarios, mientras el grado de implantación de las TIC en la sociedad no sea mucho más elevado que el actual.

Cabe plantearse cuáles serían las consecuencias de que un obligado a presentar la declaración por vía telemática la presente en soporte papel. Aunque esta conducta puede calificarse como infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, según lo previsto por el art. 199 LGT, quizá, en la práctica, lo más probable es que no se sancione dicha conducta, sino que se envíe un requerimiento al obligado tributario para que utilice la vía telemática, impuesta por la normativa. Si dicho requerimiento no es atendido por el obligado tributario, tal conducta sería sancionable por aplicación de la infracción tributaria prevista en el art. 203 LGT, por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, en concreto, según la letra b) del apartado 1 de este precepto, por no atender algún requerimiento debidamente notificado.

## **7. La actuación administrativa automatizada**

En este contexto de implantación y desarrollo de la Administración electrónica, adquieren suma importancia los procesos de toma de decisiones en los que interviene de una forma trascendental la informática. Es lo que se denomina por algunos autores como informática decisional y que se regula, por primera vez en un texto legal de estas características, en la vigente Ley General Tributaria.

Efectivamente, el art. 100.2 LGT declara que “tendrá la consideración de resolución la contestación efectuada de forma automatizada por la Administración tributaria en aquellos procedimientos en que esté prevista esta forma de terminación”.

A nuestro juicio, es positivo que en la LGT se realice una mención específica a la informática decisional. Este art. 100.2 LGT debe ponerse en relación con el art. 96.3 de la propia LGT, que dispone que “los procedimientos y actuaciones en los que se utilicen técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos garantizarán la identificación de la Administración tributaria actuante y el ejercicio de su competencia. Además, cuando la Administración tributaria actúe de forma automatizada se garantizará la identificación de los órganos competentes para la programación y supervisión del sistema de información y de los órganos competentes para resolver los recursos que puedan interponerse”.

Es decir, en aquellos procedimientos o actuaciones que se hayan desarrollado de forma automatizada por parte de la Administración tributaria, a saber; cuando se ha empleado un programa informático para la toma de decisiones, no basta con identificar a la

Administración tributaria actuante y el ejercicio de su competencia, sino que, además, se debe identificar al órgano competente para la programación y supervisión del sistema de información, así como al órgano competente para resolver los recursos que puedan interponerse. Por ejemplo, la resolución de los aplazamientos de menor cuantía.<sup>31</sup>

Por lo tanto, aquí no se trata simplemente de tramitar un procedimiento administrativo por medios telemáticos, sino que se da un paso más allá, ya que las posibilidades de las tecnologías de la información y la comunicación son amplias, permitiendo que la resolución de dicho procedimiento sea adoptada por una aplicación informática. Lo cual merece un juicio positivo, ya que se han de aprovechar todas las posibilidades que ofrecen este tipo de tecnologías y, si puede tramitarse de forma prácticamente total un procedimiento por medios telemáticos, no debe haber inconveniente en admitir que la resolución del mismo la efectúe una aplicación informática. De esta manera, la celeridad en la toma de decisiones es considerable, por lo que, en nuestra opinión, es previsible que en un futuro inmediato aumenten los supuestos de aplicación de la informática decisional en la Administración tributaria. Ahora bien, es importante establecer las garantías y los límites que han de rodear a este tipo de actuaciones.

En definitiva, como hemos dicho, en esta LGT en la que en muchas ocasiones no se ha tenido la valentía de eliminar de su texto viejas y anacrónicas normas que no tienen hoy ningún sentido, en cambio, se incorporan destellos de modernidad, regulando algunos aspectos de la realidad social (como la informática decisional) que van a ser muy frecuentes y que demandan una respuesta jurídica coherente. En este caso, pues, la LGT ha respondido a su cometido.

En nuestra opinión, un buen ejemplo de informática decisional se puede encontrar en la introducción de filtros o parámetros de detección de discrepancias o irregularidades en la Base de Datos Consolidada de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Dichos filtros o parámetros detectan, por ejemplo, un error aritmético, una incoherencia en la propia declaración o una discrepancia entre los datos consignados y los obrantes en la propia base de datos obtenidos de declaraciones de terceros. El programa informático aconseja entonces realizar, por ejemplo, una verificación de datos o una comprobación limitada. Se trata, pues, de herramientas informáticas de apoyo a la decisión.

---

<sup>31</sup> Véanse, en relación con este tema, los comentarios efectuados en CERVANTES, C.J.; DE DIEGO, R.; MEJÍAS, M.; MESTRE, E.; PLAZA, A.; RUIZ, E.: *Guía de la Ley General Tributaria*, Ciss, Valencia, 2004. Estos autores citan algunos ejemplos más de aplicación de la informática decisional en el ámbito tributario: el levante aduanero en el caso de mercancías clasificadas en el canal verde y algunos supuestos de diligencias de embargos de cuentas bancarias. Además, señalan estos autores, en relación con el deber de identificar tanto al órgano competente para la programación y supervisión del sistema de información como al órgano competente para resolver los recursos, que "ambos órganos no tienen porqué ser coincidentes, de tal forma que sería posible que la competencia de los órganos de programación fuese de carácter general, mientras que la de los encargados de la resolución de los posibles recursos que se interpusiesen fuese periférica. Por ejemplo, en el supuesto de aplicación de estos procedimientos a la concesión de aplazamientos y fraccionamientos de deudas de pequeña cuantía, un recurso de reposición contra la denegación de un aplazamiento de menor cuantía podría ser resuelto por el Administrador o por el Jefe de la Dependencia de Recaudación competente según el domicilio fiscal del solicitante".

El último eslabón en el procedimiento informatizado consiste en el acto resolutorio automatizado. No obstante, resulta imprecisa la frontera entre los actos resolutorios automatizados y la gestión masiva de actos tributarios. Estos últimos son frecuentes en un sistema tributario como el nuestro, caracterizado, precisamente, por esta nota de gestión en masa de los tributos. Por ejemplo, las liquidaciones provisionales fruto de los procedimientos de verificación de datos.

Ahora bien, las previsiones contenidas en el art. 96.3 LGT y en el art. 100.2 LGT van referidas, en nuestra opinión, a aquellos supuestos en que el acto resolutorio del procedimiento tiene carácter automatizado, y no simplemente a los casos en que “la Administración Tributaria actúe de forma automatizada”. Pues esta última expresión del art. 96.3 LGT es mucho más amplia y, como se ha señalado, es muy frecuente que la Administración Tributaria utilice herramientas informáticas de apoyo a la decisión, que no implican la emisión automatizada de un acto administrativo.

Ante la ambigüedad de la terminología empleada por la LGT y el previsible aumento del empleo de la informática decisional por parte de la Administración Tributaria, sería conveniente, a nuestro juicio, que se produjera un desarrollo reglamentario en el que se clarificara en qué casos nos encontramos ante una actuación automatizada de la Administración Tributaria que requiera la identificación de los órganos a los que se refiere el art. 96.3 LGT. Igualmente, debería quedar claro en qué casos está prevista la “contestación efectuada de forma automatizada por la Administración Tributaria” como forma de terminación del procedimiento, tal como prevé el art. 100.2 LGT.

Por último, consideramos que la finalidad garantista del art. 96.3 LGT debería, a nuestro juicio, quedar reforzada mediante la información clara y precisa al obligado tributario en el propio acto administrativo de su condición de acto automatizado. Es decir, sería conveniente que, además de las menciones de los órganos competentes a las que se refiere el art. 96.3 LGT, todo acto automatizado se identificara claramente como tal, para que el obligado tributario tenga conocimiento de dicha circunstancia.

Finalmente, hay que mencionar que, lamentablemente, la regulación que se contiene sobre este tema en el Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de Gestión e Inspección (PRGIT) no aporta la claridad que sería necesaria en esta materia.

El art. 86.1 PRGIT establece que, en caso de actuación automatizada, “deberá establecerse previamente, de acuerdo con las normas generales sobre competencia, el órgano u órganos competentes, según los casos, para la definición de especificaciones, programación, mantenimiento, supervisión y control de calidad del sistema de información. Asimismo, se indicará el órgano de debe ser considerado autor a efectos de impugnación”.

Y el art. 87 PRGIT determina que en los supuestos de actuación automatizada, las aplicaciones informáticas habrán de ser previamente aprobadas mediante resolución del órgano que debe ser considerado autor a efectos de la impugnación de los correspondientes



actos administrativos. Los interesados podrán conocer la relación de dichas aplicaciones mediante consulta en la web de la Administración tributaria correspondiente.

En conclusión, la regulación tributaria, como ya se ha señalado, en este campo ha sido pionera y el PLAECAP extiende dicha normativa al ámbito de las Administraciones públicas, en general.

Así, el art. 38, en su primer apartado, determina que la resolución de un procedimiento utilizando medios electrónicos garantizará la identidad del órgano competente mediante el empleo de alguno de los instrumentos previstos en la propia norma; y, en su segundo apartado, señala que podrán adoptarse y notificarse resoluciones de forma automatizada en aquellos procedimientos en los que así esté previsto.

De forma que, en caso de actuación automatizada, según dispone el art. 39 PLAECAP, "deberá establecerse previamente el órgano u órganos competentes, según los casos, para la definición de las especificaciones, programación, mantenimiento, supervisión y control de calidad del sistema de información. Asimismo, se indicará el órgano que debe ser considerado responsable a efectos de impugnación".

Hay que entender por "actuación administrativa automatizada", según las definiciones que incorpora el proyecto de Ley, aquella "producida por un sistema de información adecuadamente programado sin necesidad de intervención de una persona física en cada caso singular. Incluye la producción de actos de trámite o resolutorios de procedimientos, así como de meros actos de comunicación".

## **8. La utilización de software libre**

En relación con la utilización del *software* libre por parte de las Administraciones Públicas, conviene tener presente que cualquier aplicación informática está compuesta por un conjunto de instrucciones, denominadas código fuente, que convenientemente procesadas, generan el programa que el ordenador puede ejecutar. De manera que los programadores trabajan con el código fuente y los ordenadores ejecutan los programas. Por lo tanto, sin acceso al código fuente no es posible realizar ningún cambio en el programa ni observar cómo ha sido diseñado: sólo puede ejecutarse.

La mayoría de las licencias de *software* de propiedad prohíben técnicas de ingeniería inversa, descompilar, desensamblar el producto e, incluso, su traducción a otras lenguas. Básicamente, impiden cualquier modificación o mejora del mismo, lo que queda exclusivamente en manos del fabricante. En cambio, el *software* libre no sólo garantiza el acceso al código fuente, sino también la posibilidad de distribuir la aplicación libremente y de utilizarla para cualquier propósito. Además, permite explícitamente efectuar modificaciones en el código fuente para adaptarlo a cualquier necesidad, exigiendo que cualquier mejora que se realice deba ir acompañada de la publicidad de su correspondiente código fuente.

Entre los argumentos a favor del empleo del *software* libre por la Administración, pueden citarse su bajo coste; la promoción de la industria local; el fomento de la innovación tec-

nológica, empleando la metodología típicamente científica; el escrutinio público o proceso de revisión pública al que está sometido el desarrollo del *software* y que imprime un gran dinamismo a la corrección de errores; la independencia del proveedor; la mayor protección de los datos personales, al impedir que algunos fabricantes puedan introducir códigos de control remoto en el *software* elaborado; el mejor tratamiento de las lenguas minoritarias; y los estándares abiertos, que garantizan la libertad de los usuarios para intercambiar información con todo el mundo, independientemente de la aplicación que utilicen.

Pues bien, de la regulación del art. 96.2 LGT se deduce que si bien la Administración no está obligada jurídicamente a adaptar sus aplicaciones, programas o plataformas para que cualquier obligado tributario pueda acceder a las mismas, sería deseable que así lo hiciera para no establecer barreras técnicas en las relaciones con los mismos. Al menos, a nuestro juicio, debería garantizar el acceso telemático a través de cualquier sistema operativo. Tampoco se deduce de la normativa una obligación de la Administración tributaria de utilización del *software* libre, si bien consideramos que la Administración pública, en general, y la tributaria, en particular, deberían apostar claramente por el uso del mismo.<sup>32</sup>

En esta materia, el PLAECAP ha desaprovechado una inmejorable ocasión de apostar decididamente por la utilización del *software* libre en la Administración pública. Se regula correctamente el tema de la interoperabilidad de los sistemas de información, pero no se da un paso adelante en el sentido de fomentar la utilización de fuentes abiertas, con el pretendido argumento de la protección de la libertad de mercado.

Véase al respecto, cómo se reconoce, en el art. 4.i) PLAECAP, por un lado, el “principio de neutralidad tecnológica y de adaptabilidad al progreso de las técnicas y sistemas de comunicaciones electrónicas garantizando, a través de la utilización de estándares abiertos y estándares internacionalmente reconocidos, la independencia en la elección de las alternativas tecnológicas por los ciudadanos y por las Administraciones Públicas”, y, a continuación, se enmarca este principio en “la libertad de desarrollar e implantar los avances tecnológicos en un ámbito de libre mercado”. Cuando, en realidad, la promoción de los estándares abiertos no atenta contra la libertad de mercado.

El art. 41 PLAECAP, en relación con la interoperabilidad de los sistemas de información, establece que “las Administraciones públicas utilizarán las tecnologías de la información en sus relaciones con las demás administraciones y con los ciudadanos, aplicando medidas informáticas, tecnológicas, organizativas, y de seguridad, que garanticen un adecuado nivel de interoperabilidad”.

Por “interoperabilidad” hay que entender, según las definiciones ofrecidas por el proyecto de Ley, “la capacidad de los sistemas de información, y por ende de los procedimientos a los que éstos dan soporte, de compartir datos y posibilitar el intercambio de información y conocimiento entre ellos”.

---

<sup>32</sup> Véase, al respecto, DELGADO GARCÍA, Ana M<sup>a</sup>; OLIVER CUELLO, Rafael: *Administración tributaria electrónica y software libre*, Revista de Información Fiscal, n<sup>o</sup> 75, 2006, págs. 11 y ss.

Finalmente, hay que señalar que el art. 45 PLAECAP realiza una tímida alusión a las aplicaciones de fuentes abiertas (muy alejada de la promoción de las mismas que sería deseable), cuando, al referirse a la reutilización de sistemas y aplicaciones de propiedad de la Administración, señala, en su apdo. 1, que “las Administraciones titulares de los derechos de propiedad intelectual de aplicaciones, desarrolladas por sus servicios o cuyo desarrollo haya sido objeto de contratación, podrán ponerlas a disposición de cualquier Administración sin contraprestación y sin necesidad de convenio”. Asimismo, de acuerdo con el apdo. 2 de este precepto, dicha aplicaciones “podrán ser declaradas como de fuentes abiertas, cuando de ello se derive una mayor transparencia en el funcionamiento de la Administración pública o se fomente la incorporación de los ciudadanos a la Sociedad de la información”.

Por “aplicación de fuentes abiertas” hay que entender, según las definiciones del proyecto de Ley, “aquella que se distribuye con una licencia que permite la libertad de ejecutarla, de conocer el código fuente, de modificarla o mejorarla y de redistribuir copias a otros usuarios”.

## **9. Las copias electrónicas**

En relación con la validez de los documentos electrónicos en materia tributaria, el art. 96.5 LGT dispone que “los documentos emitidos, cualquiera que sea su soporte, por medios electrónicos, informáticos o telemáticos por la Administración tributaria, o los que ésta emita como copias de originales almacenados por estos mismos medios, así como las imágenes electrónicas de los documentos originales o sus copias, tendrán la misma validez y eficacia que los documentos originales, siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad y conservación y, en su caso, la recepción por el interesado, así como el cumplimiento de las garantías y requisitos exigidos por la normativa aplicable”.

Conviene hacer referencia a la novedad introducida por la LGT en relación con la LRJPAC, relativa a la validez jurídica de “las imágenes electrónicas de los documentos originales o sus copias”.

Se trata de una medida positiva, a nuestro juicio, que permite, por ejemplo, poder archivar informáticamente las imágenes de los acuses de recibo, de tal modo que si un tribunal pidiera copia del mismo, podría facilitarse la imagen archivada con la misma validez que si se compulsara la fotocopia del acuse de recibo original.

Nuevamente, en esta materia el PLAECAP acoge la pionera regulación tributaria contenida en el art. 96.5 LGT, en relación con la validez jurídica de las imágenes electrónicas de los documentos en soporte de papel, y la extiende al ámbito de todas las Administraciones públicas.

Así, el artículo 30.3 PLAECAP dispone que “las Administraciones públicas podrán obtener imágenes electrónicas de los documentos privados aportados por los ciudadanos, con su misma validez y eficacia, a través de procesos de digitalización que garanticen su autenticidad, integridad y la conservación del documento imagen, de lo que se dejará constancia. Esta obtención podrá hacerse de forma automatizada, mediante el correspondiente sello electrónico”.

En los supuestos de documentos emitidos originalmente en soporte papel de los que se hayan efectuado copias electrónicas de acuerdo con lo dispuesto en este artículo, podrá procederse a la destrucción de los originales en los términos y con las condiciones que por cada Administración pública se establezcan.

Las copias realizadas en soporte papel de documentos públicos administrativos emitidos por medios electrónicos y firmados electrónicamente tendrán la consideración de copias auténticas siempre que incluyan la impresión de un código generado electrónicamente u otros sistemas de verificación que permitan contrastar su autenticidad mediante el acceso a los archivos electrónicos de la Administración pública, órgano o entidad emisora.

Según el art. 31 PLAECAP, podrán almacenarse por medios electrónicos todos los documentos utilizados en las actuaciones administrativas. Los documentos electrónicos que contengan actos administrativos que afecten a derechos o intereses de los particulares podrán conservarse en soportes de esta naturaleza, ya sea en el mismo formato a partir del que se originó el documento o en otro cualquiera que asegure la identidad e integridad de la información necesaria para reproducirlo.

Los medios o soportes en que se almacenen documentos, deberán contar con medidas de seguridad que garanticen la integridad, autenticidad, confidencialidad, calidad, protección y conservación de los documentos almacenados. En particular, asegurarán la identificación de los usuarios y el control de accesos, así como el cumplimiento de las garantías previstas en la legislación de protección de datos.

Finalmente, establece el art. 32 que el expediente electrónico es el conjunto de documentos electrónicos correspondientes a un procedimiento administrativo, cualquiera que sea el tipo de información que contengan.

El foliado de los expedientes electrónicos podrá llevarse a cabo mediante un índice electrónico, firmado por la Administración, órgano o entidad actuante, según proceda. Este índice garantizará la integridad del expediente electrónico y permitirá su recuperación siempre que sea preciso, siendo admisible que un mismo documento forme parte de distintos expedientes electrónicos.

La remisión de expedientes podrá ser sustituida a todos los efectos legales por la puesta a disposición del expediente electrónico, teniendo el interesado derecho a obtener copia del mismo (art. 32.3 PLAECAP).

### **Conclusiones**

Es fundamental la potenciación de los derechos y garantías de los obligados tributarios cuando los mismos se relacionan con la Administración por medios electrónicos. En estos casos, los riesgos que la utilización de las tecnologías de la información y la comunicación llevan aparejados deben tener una respuesta clara y contundente por parte del legislador, para neutralizarlos e incluso para fomentar y promover su utilización por el mayor número posible de ciudadanos.

Es evidente que con la regulación de los derechos y garantías a los que nos referimos no hay suficiente. La promoción de las TIC y el fomento de su uso requieren políticas públicas de información y difusión de las ventajas que las mismas llevan aparejadas y de las respuestas tanto técnicas como jurídicas que garantizan la fiabilidad y confianza del soporte electrónico, muchas veces superior incluso a las del soporte papel.

En cualquier caso, como paso previo, es imprescindible la regulación de un marco jurídico que combata la desconfianza en el uso de estas tecnologías. Para ello, algunos derechos y garantías de los obligados tributarios ya existentes, simplemente, deben adaptarse a las exigencias del empleo de la vía telemática. Mientras que otros derechos y garantías son de nueva creación, originados por las propias relaciones que se establecen entre los obligados tributarios y la Administración.

En la vigente LGT se reconocen algunos de los derechos y garantías que se regulan en el proyecto de Ley de acceso electrónico de los ciudadanos a las Administraciones públicas. Por ejemplo, el carácter voluntario u obligatorio de la vía telemática o la validez jurídica del documento electrónico.

Es más, algunos de los derechos y garantías reconocidos en el PLAECAP tienen su origen en la regulación de la actual LGT, como, por ejemplo, la garantía de identificación de los órganos en materia de resoluciones automatizadas o bien la regulación de las imágenes electrónicas de los documentos en soporte de papel.

En cambio, otros derechos y garantías reconocidos por la LGT deberían adaptarse a las especialidades que confiere el medio telemático, tal como ha hecho el PLAECAP. Por ejemplo, el derecho a no aportar los datos y documentos que obren en poder de la Administración o bien el derecho a obtener copias de los documentos.

Asimismo, existen otros derechos y garantías que no están reconocidos en la LGT, como sucede, fundamentalmente, con el derecho a relacionarse con la Administración por medios electrónicos. O bien la regulación en la LGT es más restrictiva que la efectuada en el PLAECAP, como ocurre con los registros electrónicos.

En este sentido, si el proyecto de Ley es aprobado en los términos actuales, sería deseable una modificación del art. 96 LGT para adaptarlo al contenido de la nueva norma, especialmente por lo que respecta al reconocimiento del derecho del obligado tributario a relacionarse con la Administración utilizando medios electrónicos. Es más, incluso sería defendible la supresión del citado art. 96 LGT y la remisión en bloque a la normativa administrativa común, pues no existe especialidad tributaria alguna en este campo.

Por otra parte, el PLAECAP desaprovecha una magnífica oportunidad de fomentar y promocionar el uso de fuentes abiertas en las relaciones telemáticas entre los ciudadanos y las Administraciones públicas, al realizar una tímida, por no decir inexistente, regulación de esta materia.

Finalmente, el proyecto de Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria no aporta mucho a la actual regulación de la LGT, sobre todo en materia de actuaciones automatizadas, donde hubiera sido especialmente útil.

## Bibliografía

AGULLÓ AGÜERO, Antonia: *Recursos no formales y Consell Tributari de Barcelona: una funció quasiarbitral*, en "Convención y arbitraje en el Derecho Tributario", IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996.

- *La introducción en el Derecho Tributario español de las fórmulas convencionales previstas en la Ley 30/1992*, en "Convención y arbitraje en el Derecho Tributario", IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996.

ALIAGA AGULLÓ, E.; VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: *Presentación telemática de documentos en representación de terceros. Un supuesto de colaboración social en la gestión tributaria*, Tribuna Fiscal, nº 136, 2002.

ÁLVAREZ-CIENFUEGOS SUÁREZ, J.M.: *La firma y el comercio electrónico en España*, Aranzadi, Pamplona, 2000.

ALVÉS PORTELLA, A.: *Facturas electrónicas y declaraciones tributarias telemáticas*, Impuestos, nº 21, 2004.

ANGULO CASCÁN, Alberto: *La Administración fiscal electrónica*, Marcial Pons, Madrid, 2004.

BAUZÁ MARTORELL, F.J.: *Procedimiento administrativo electrónico*, Comares, Granada, 2002.

- *Notificaciones en soporte magnético*, Revista de Administración Pública, nº 161, 2003.

CERVANTES, C.J.; DE DIEGO, R.; MEJÍAS, M.; MESTRE, E.; PLAZA, A.; RUIZ, E.: *Guía de la nueva Ley General Tributaria*, Ciss, Valencia, 2004.

CERVELLÓ GRANDE, J.M.; FERNÁNDEZ, I.: *La prueba y el documento electrónico*, en "Derecho de Internet. Contratación electrónica y firma digital", Aranzadi, Pamplona, 2000.

COSCULLUELA MONTANER, Luis: *La posición ordinal de la Ley 30/1992 y los principios y efectos de la misma (Título Preliminar y disposiciones adicionales, transitoria, derogatoria y final)*, en "Comentario sistemático a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común", Carperi, Madrid, 1993.

DAVARA RODRÍGUEZ, M.A.: *El documento electrónico en la vigente Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Revista de Administración Pública, nº 131, 1993.

- *Manual de Derecho Informático*, Aranzadi, Pamplona, 2003.

DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E.; OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, M.: *Derechos y garantías en los procedimientos tributarios*, en "El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes", Aranzadi, Pamplona, 1998.

DELGADO GARCÍA, Ana M<sup>a</sup>: *La aplicación de la Ley 30/1992 en materia tributaria*, Revista de Información Fiscal, Lex Nova, nº 38, 2000.

DELGADO GARCÍA, A.M.; OLIVER CUELLO, R.: *Las declaraciones tributarias telemáticas*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 259, 2001.

- *La colaboración social en la gestión tributaria telemática*, Revista de Información Fiscal, nº 59, 2003.
- *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2004.
- *Algunas cuestiones relativas a la información y asistencia a los obligados tributarios*, Revista de Información Fiscal, nº 65, 2004.
- *Las tecnologías informáticas y telemáticas en la nueva Ley General Tributaria*, Revista Española de Derecho Financiero, nº 125, 2005.
- *Administración tributaria electrónica y software libre*, Revista de Información Fiscal, nº 75, 2006.
- *Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios*, en "Estudios de la Ley General Tributaria", Lex Nova, Valladolid, 2006.

DORREGO DE CARLOS, A.; GUTIÉRREZ VICÉN, C.: *Disposiciones y actos administrativos*, en "Administraciones Públicas y ciudadanos", Praxis, Barcelona, 1993.

FABRA VALLS, Modesto: *El correo electrónico cualificado. Justificación y pautas para su regulación en España*, Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías, nº 11, 2006.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: *Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimientos de gestión*, en "La nueva Ley General Tributaria", Thomson-Civitas, Madrid, 2004.

FERRER GOMILA, J.L.: *Servicios de certificación de la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre: certificados de clase 2 CA*, Revista de Contratación Electrónica, nº 32, 2002.

GÁLLEGO HERNÁNDEZ, G.F.: *Comentarios a la reciente Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de Firma Electrónica: algunas novedades al marco regulador existente*, Revista de Derecho y Nuevas Tecnologías, nº 6, 2004.

GAMERO CASADO, E.: *La notificación por correo electrónico tras la Ley 24/2001, de 27 de diciembre*, Revista Española de Derecho Administrativo, nº 116, 2002.

GARCÍA BERRO, Florián: *Los procedimientos tributarios y la Ley 30/1992 desde la nueva perspectiva de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Marcial Pons, Madrid, 1998.

GONZÁLEZ PÉREZ, J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Civitas, Madrid, 1997.

HUESCA BOADILLA, Ricardo: *Comentarios a los arts. 97 a 104 de la Ley General Tributaria*, en "Comentarios a la nueva Ley General Tributaria", Thomson Aranzadi, Pamplona, 2004.

JUAN LOZANO, A.M.: *Utilización de tecnologías informáticas y telemáticas*, en "Memento práctico. Procedimientos tributarios. 2005-2006", Francis Lefebvre, Madrid, 2004.

LINARES GIL, M.I.: *La Administración Tributaria electrónica*, en “Derecho de Internet. Contratación electrónica y firma digital”, Aranzadi, Pamplona, 2000.

LÓPEZ GETA, J.M.: *Utilización de tecnologías informáticas y telemáticas*, en “La nueva Ley General Tributaria comentada”, La Ley, Madrid, 2004.

MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: *Normas comunes a los procedimientos tributarios*, en “Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria”, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004.

MARTÍN QUERALT, Juan: *La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria*, Tribuna Fiscal, nº 32, 1993.

MARTÍNEZ NADAL, Apolonia: *La Ley de Firma Electrónica*, Civitas, Madrid, 2000.

MAS HERNÁNDEZ, Jordi: *Software libre: técnicamente viable, económicamente sostenible, socialmente justo*, Infonomia, Barcelona, 2005.

MORILLO VELARDE DEL PESO, J.A.: *Comentario al artículo 96 LGT*, en “Comentarios a la nueva Ley General Tributaria”, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2004.

NAVARRO EGEA, M.: *Algunas consideraciones sobre el presentador de documentos tributarios por vía telemática*, Quincena Fiscal, nº 18, 2004.

OLIVER CUELLO, Rafael: *Tributación del comercio electrónico*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1999.

PALOMAR OLMEDA, A.: *La utilización de las nuevas tecnologías en la actuación administrativa*, Revista Española de Derecho Administrativo, nº 87, 1995.

- *Un paso más en la aplicación de la tecnología en el procedimiento administrativo: hacia un procedimiento administrativo común de base tecnológica*, Revista de Derecho y Nuevas Tecnologías, nº 3, 2003.

PARADA, R.: *Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*, Marcial Pons, Madrid, 1999.

PAREJO ALFONSO, L.: *Eficacia y Administración. Tres estudios*, Ministerio de Administraciones Públicas, Madrid, 1995.

PINTO MOLINA, María; GÓMEZ CAMARERO, Carmen: *La ciberadministración española en la sociedad de la información: retos y perspectivas*, Ediciones Trea, Gijón, 2004.

PLAZA PENADÉS, J.: *La Ley 59/2003, de Firma Electrónica*, Revista de Derecho y Nuevas Tecnologías, nº 6, 2004.

RUIZ GALLUD, S.: *La modernización de la Administración tributaria*, Hacienda Pública Española, monografía 2001.

SANTAMARÍA PASTOR, J.A.: *La teoría del órgano administrativo*, Revista Española de Derecho Administrativo, nº 40-41, 1984.



SEGARRA TORMO, S.: *Relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes por vía electrónica*, en "Derecho de Internet. Contratación electrónica y firma digital", Aranzadi, Pamplona, 2000.

SIMÓN MATAIX, María: *La presentación por vía telemática de recursos de reposición y otras solicitudes de carácter tributario: un ejemplo de incorporación de las técnicas informáticas en los procedimientos tributarios*, Carta Tributaria, monografías n<sup>o</sup> 14, 2003.

VALENCIA ALONSO, F.: *Apoyo tecnológico a la función de asistencia e información al contribuyente*, en "Factores de éxito para la Administración del sistema tributario", XXVIII Asamblea General del CIAT, IEF, Madrid, 1994.

VALERO TORRIJOS, J.: *El régimen jurídico de la e-Administración*, Comares, Granada, 2004.

VILCHES TRASSIERRA, A.J.: *Análisis crítico del sistema de notificaciones telemáticas previsto por el Real Decreto 209/2003 y la Orden PRE 1551/2003*, Revista de Derecho y Nuevas Tecnologías, n<sup>o</sup> 4, 2004.

VIZCAÍNO CALDERÓN, M.: *La Administración tributaria electrónica en la nueva Ley General Tributaria*, en "Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004. ■

